

# T A I N S を利用した判例研究研修

## 第 2 部

### T A I N S を利用した判決・裁決 の事例紹介 ② 事例編

令和 8 年 1 月

税理士 浅井 一宏

(注) 本資料はページ数が多いので、印刷される際にはご注意ください。

## 目次

### 事例1 …P.4

【所得税・裁決】企画遂行性の希薄な社会保険労務士の業務による損失は損益通算できない  
(令05-06-16 非公開裁決 棄却 FO-1-1640)711号

<https://app6.tains.org/search/detail/62604>

### ☆TAINS MOVIE 41

[https://www.tains-kenshu.jp/ondemand/tains\\_movie/movie41.html](https://www.tains-kenshu.jp/ondemand/tains_movie/movie41.html)

### 事例2 …P.22

【法人税・地裁】益金の額にならず／太陽光発電事業の和解交渉中に振り込まれた金員(令07-05-28 福岡地裁判決 認容 Z888-2753)741号

<https://app6.tains.org/search/detail/64181>

### 事例3 …P.39

【消費税・裁決】課税仕入れの日～完了検査が合格したときに所有権が移転し、引渡しが完了  
(令01-06-10 非公開裁決 全部取消し FO-5-383)717号

<https://app6.tains.org/search/detail/62630>

### 事例4 …P.51

【法人税・高裁】事前確定届出給与該当性～届出額と異なる金額の支給は要件を満たさない  
(令06-10-02 東京高裁 棄却・納税者敗訴・上告受理申立て Z888-2733)723号

<https://app6.tains.org/search/detail/63783>

### 事例5 …P.65

【相続税・最高裁】土地建物の評価／節税目的で取得した不動産における評価通達6項の適用の是非(令04-04-19 最高裁 棄却・納税者敗訴 Z272-13704)

<https://app6.tains.org/search/detail/59861>

### ☆TAINS MOVIE 3

[https://www.tains-kenshu.jp/ondemand/tains\\_movie/movie3.html](https://www.tains-kenshu.jp/ondemand/tains_movie/movie3.html)

### 事例6 …P.80

【所得税・裁決】同族会社への低利貸付け／経済的合理性に欠けるとして行為計算を否認！  
(令06-05-15 非公開裁決 棄却 FO-1-1688)

<https://app6.tains.org/search/detail/64108>

☆TAINS MOVIE 43

[https://www.tains-kenshu.jp/ondemand/tains\\_movie/movie43.html](https://www.tains-kenshu.jp/ondemand/tains_movie/movie43.html)

事例7 ……P.99

【贈与税・最高裁】武富士事件／海外財産の贈与と住所の認定(平20-01-23 最高裁  
取消し・納税者勝訴 Z261-11619) 含補足意見

<https://app6.tains.org/search/detail/39854>

## 事例1

所得税

裁決

F0-1-1640

**（所得区分と損益通算／給与所得を有する社会保険労務士の相談業務に係る損失） 本件業務は事業所得ではなく雑所得に該当するから、その損失を給与所得の金額から控除することはできないとした事例（平成28年分ないし令和2年分所得税及び復興特別所得税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分・棄却・令05-06-16裁決）**

【関裁（所）令4-43】

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

## 要点

投稿日：2025年09月22日

※研修サイトに解説動画があります。

「判例を読み解くTAINS講座④社会保険労務士の相談業務に係る損失～事業所得か雑所得か～」

## 概要

〔裁決の要旨〕

- 1 請求人は、勤務先3社からそれぞれ給与収入を得ていたが、社会保険労務士として相談業務（本件業務）に従事していた。本件は、請求人が、本件業務に係る事業所得の金額の計算上生じた損失の金額があるとして、他の所得金額と損益通算する内容の確定申告をしたところ、原処分庁が、当該業務に係る所得は雑所得に該当することから、当該損失の金額は損益通算できないなどとして所得税等の各更正処分等を行ったのに対し、請求人が、原処分の全部の取消しを求めた事案である。
- 2 請求人は、本件調査に違法がある旨主張する。しかしながら、①調査担当職員が、本件業務について事業所得であることを認定した事実は認められないこと、②延滞税の説明をもって修正申告に誘導した事実は認められないこと、③勤務先調査は、客観的な必要性があったものと認められ、その内容も社会通念上相当な限度を超えるものであったということとはできないことなどからすれば、本件調査に違法な点はなく、本件調査の違法を理由として、原処分には、これを取り消すべき違法があるとは認められない。
- 3 本件各更正処分は、いずれも青色申告書に係る更正処分であり、その理由の附記は所得税法第155条第2項に基づきなされておられ、本件各更正処分の理由の附記に原処分を取り消すべき不備があるか否かの判断も、同項に基づいてすべきところ、本件各通知書には、本件業務から生じた所得に係る所得区分が事業所得ではなく雑所得に該当する旨及びその理由が記載されており、当該記載は、帳簿書類の記載自体を否認してされたものではないから、本件各通知書の理由附記としては、原処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正の理由の附記として欠けるところはない。
- 4 原処分庁は、本件各通知書において、本件各更正処分における原処分庁の判断過程を省略することなしに記載したものであることができ、このような理由の記載によって、更正処分における自己の判断過程を逐一検証することができるのであるから、その判断の慎重、合理性を確保するという点について欠けるところはない。また、請求人としても、不

服申立てに当たって必要な材料の提供を受けていたといえる。したがって、本件各通知書の理由附記については、法の要求する更正の理由の附記として欠けるところはない。

#### 5 事業の意義

6 本件業務に係る各年分の売上金額から、本件業務の有償性及び反復継続性については認めることができる。一方、必要経費は、売上金額に比して約7倍から13倍に相当する。このように多額の損失が5年連続して生じていることからすると、本件業務は、経済合理性に欠け、営利性は乏しいというべきである。請求人は、売上先が分かる書類や営業活動の内容を詳細に示す資料を作成していないことから、損失を改善する手段を講じていたということではできず、企画遂行性は希薄である。

7 請求人が、本件業務に係る相談を受ける頻度が平均すると月に2回から3回程度であり、本件業務に費やした精神的及び肉体的労力の程度は、必ずしも大きいものではないことに加え、請求人が生活の資としているのは本件業務による収入ではなく、本件業務には相当程度の期間安定した収益を得られる可能性が存するともいい難い。

8 以上の点を総合的に考慮し、社会通念により判断すると、本件業務が自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務ということとはできないから、本件業務から生じた所得は、事業所得には当たらず、雑所得に該当する。

裁決年月日 R05-06-16

コード番号 F0-1-1640

## 本文

## TAINSキーワード

### 別紙リンク

[▼ 別表1～別表3](#)

[▼ 別紙1 不開示とした部分とその理由](#)

### 原本URL

原本なし

### 関連判決等

[裁決](#)

F0-1-1640 (閲覧中)



所得税

裁決

F0-1-1640

（所得区分と損益通算／給与所得を有する社会保険労務士の相談業務に係る損失） 本件業務は事業所得ではなく雑所得に該当するから、その損失を給与所得の金額から控除することはできないとした事例（平成28年分ないし令和2年分所得税及び復興特別所得税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分・棄却・令05-06-16裁決）

【関裁（所）令4-43】

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

## 要点

## 概要

## 本文

### 裁決書

関裁（所）令4第43号

令和5年6月16日

国税不服審判所長 伊藤繁

### 審査請求人

住所 ■■■■■■■■■■■■■■■■■■■■

氏名 ■■■■■■

原処分庁 ■■■■■■

原処分 令和4年3月7日付でされた所得税及び復興特別所得税に係る次の各処分

1 平成28年分、平成29年分及び令和2年分の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分

2 平成30年分及び令和元年分の各更正処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

### 主文

審査請求をいずれも棄却する。

### 理由

#### 1 事実

##### (1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、社会保険労務士として行った相談業務に係る事業所得の金額の計算上生じた損失の金額があるとして、他の所得金額と損益通算する内容の確定申告をしたところ、原処分庁が、当該業務に係る所得は雑所得に該当することから、当該損失の金額は損益通算できないなどとして所得税等の各更正処分等を行ったのに対し、請求人が、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

##### (2) 関係法令の要旨

関係法令の要旨は、別紙1のとおりである。

なお、別紙1で定義した略語については、以下、本文においても使用する。

##### (3) 基礎事実及び審査請求に至る経緯

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

#### イ 請求人について

(イ) 請求人は、社会保険労務士名簿に登録を受け、平成28年から令和2年の間において、社会保険労務士として相談業務（以下「本件業務」とい



- (2) 本件各更正処分の理由の附記に原処分を取り消すべき不備があるか否か (争点2)。
- (3) 本件業務から生じた所得は事業所得又は雑所得のいずれに該当するか (争点3)。

3 争点についての主張

- (1) 争点1 (本件調査に原処分を取り消すべき違法があるか否か。) について

原処分庁	請求人
<p>以下のことから、本件調査に原処分を取り消すべき違法はない。</p>	<p>以下のことから、本件調査に原処分を取り消すべき違法又は不適正がある。</p>
<p>イ 本件調査担当職員が、本件調査の過程において必要経費の事業用割合を検討していた事実はあるが、本件調査担当職員が本件調査の過程において、調査年分、所得区分や必要経費について原処分と異なる内容の説明を行ったことは、調査の過程におけるその時点で の検討内容を示したものにすぎない。</p>	<p>イ 本件調査担当職員は、令和3年11月8日に、本件業務の事業性を認め、本件調査担当職員が作成した行政文書を用い、必要経費として認められる金額を請求人に説明して修正申告の勧奨を行った。これに対し、請求人は後日回答したい旨要望し、本件調査担当職員はそれを承諾したにもかかわらず、令和3年11月19日に請求人の検討結果を確認することなく、本件業務から生じた所得が雑所得となる旨の説明をした。これは、それまでの調査内容を白紙にし、請求人が修正申告を受け入れるか否かという結論を述べる機会を一方的に奪う行為である。また、本件調査担当職員は、社会保険労務士の名刺を1枚提出すれば事業性を認めるような説明をするなど、本件調査は一貫性がなく、適正さを欠いている。</p> <p>上記のような本件調査担当職員の行為は、民法第1条《基本原則》第2項及び第522条《契約の成立と方式》並びに行政手続法第32条《行政指導の一般原則》第2項に違反し、刑法第193条《公務員職権濫用》に該当するとともに、国家公務員法第99条《信用失墜行為の禁止》に抵触する可能性がある。</p>
<p>ロ 本件調査担当職員の延滞税に係る説明内容に誤りがあったことは認めるが、当該説明に引き続き、本件調査担当職員が修正申告の勧奨を行った事実はないから、当該説明をしたことが原処分の適法性に影響を及ぼすことはない。</p>	<p>ロ 本件調査担当職員は、延滞税について通則法第61条《延滞税の額の計算の基礎となる期間の特例》の規定に反する虚偽の説明をし、請求人を修正申告に誘導しており、このことは、著しく適正さを欠く違法な行為であって、国家公務員法第99条に抵触する可能性がある。</p>
<p>ハ 税務調査における質問検査権について、その行使の時期や方法などは、社会通念上相当な程度にとどまる限り、これを行行使する税務職員の判断に委ねられていることから、取引先等に対する調査についても納税義務者の同意又は承諾は不要である。そして、本件勤務先調査は、請求人が■■■■■■■■■■ほかに2社から給与を得ているため、本件業務から生じた所得が事業所得に該当するか否かの判断に際し、請求人の■■■■■■■■■■における勤</p>	<p>ハ 本件調査担当職員と請求人との間では、■■■■■■■■■■との雇用関係、所得金額及び労働時間等に対する見解は一致しているから、本件勤務先調査には客観的な調査の必要性は存在しない。</p> <p>また、本件勤務先調査において、本件調査担当職員が■■■■■■■■■■に対し、必要性も示さず個人情報記載された書類の複写を要請した。この行為は質問検査として社会通念上相当な範囲を逸脱している。</p>

<p>務状況等の事情も勘案する必要があったため行ったものである。</p>	
<p>ニ 本件調査担当職員は、本件業務について、本件調査により認定した事実を所得税法第27条の法令及びその解釈に当てはめて、本件業務から生じた所得が雑所得に該当すると判断しており、当該雑所得の金額の算定に当たって、本件業務に係る収入金額及び必要経費の金額を検討した。</p>	<p>ニ 本件業務から生じた所得を雑所得とした原処分において、請求人が申告した必要経費の全額が雑所得の必要経費として認定されているが、本件調査において、本件調査担当職員が本件業務の事業性を認めることを前提に必要経費について家事関連費等に該当するかを事細かに確認していたことからすると、原処分の上記認定は、調査によって行われたとは認められない。</p>
<p>ホ 調査報告書は、調査関係事務において必要がある場合に、質問検査等の一環として、調査担当者が納税義務者等に対し質問し、それに対し納税義務者等から回答を受けた事項等について、その要旨を記録し、税務署長等に報告するために作成する行政文書であるから、調査担当者と納税義務者等の応答内容を一言一句記録するものではない。</p>	<p>ホ 令和3年11月19日、同月22日、同月30日及び令和4年1月13日に行われた本件調査に関し作成された各調査報告書（以下、これらを併せて「本件各調査報告書」という。）の内容は、本件調査担当職員又は請求人が発言していない内容や原処分庁に都合の良い内容であるので、このような調査報告書が作成され、行われた原処分は、調査なしにされたといわざるを得ない。また、審査請求に係る証拠書類として不適切である。</p>

(2) 争点2（本件各更正処分の理由の附記に原処分を取り消すべき不備があるか否か。）について

原処分庁	請求人
<p>以下のことから、本件各更正処分の理由の附記に原処分を取り消すべき不備はない。</p>	<p>以下のことから、本件各更正処分の理由の附記に原処分を取り消すべき不備がある。</p>
<p>イ 本件各更正処分の各通知書（以下「本件各通知書」という。）には、本件業務から生じた所得が事業所得に該当しない旨判断した理由について、所得税法第27条の法令解釈を示した上で、本件業務について原処分庁が認定した事実及びその認定した事実を法令解釈に当てはめた原処分庁の判断が記載されている。また、当該記載は、原処分庁の恣意を抑制するとともに不服申立ての便宜を与えるという所得税法第155条第2項の理由附記の制度の趣旨目的を充足する程度に記載されていると認められる。</p> <p>そして、行政手続法第14条《不利益処分の理由の提示》第1項の趣旨目的と所得税法第155条第2項の理由附記の制度の趣旨目的は、①行政庁の恣意抑制及び②不服申立ての便宜を与えるという点において内容を同じくするものである。</p>	<p>イ 行政手続法第14条第1項の趣旨は、「行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らしめて不服の申立てに便宜を与える」ということである。</p> <p>原処分庁は、本件各通知書において、本件業務から生じた所得が事業所得に該当するか否かについて3つの項目の各事実を総合して勘案すると、本件業務が客観的に事業として営まれていると認められないとしているが、いかなる理由に基づき、どのような処分基準を適用し、その結果、当該処分を行ったかが不明である。</p>
<p>ロ 本件各通知書は、上記イのとおりであり、請求人の主張する本件調査の対象となる期間が3年間から5年間に延長された理由及び必要経費の全額を雑所得の必要経費に認定した理由の記載までを必要とするものではない。</p>	<p>ロ 本件各通知書には、調査の対象となる期間が3年間から5年間に延長された理由及び本件業務から生じた所得を雑所得とした際に必要経費の全額を雑所得の必要経費として認定した理由が記載されていない。</p> <p>また、本件各通知書には、うそや不適切表現が含まれており、認めることはできない。</p>

## (3) 争点3 (本件業務から生じた所得は事業所得又は雑所得のいずれに該当するか。)について

原処分庁	請求人
<p>以下の事情を総合的に考慮し、社会通念に照らして判断すれば、本件業務から生じた所得は事業所得には該当せず、雑所得に該当する。</p> <p>イ 営利性、有償性及び反復継続性の有無 本件各年分の総勘定元帳（以下「本件各元帳」という。）の記載から、本件業務には有償性及び反復継続性があるともいえるが、本件各年分において、いずれも多額の損失が生じており、その営利性は極めて乏しい。</p> <p>ロ 自己の危険と計算による企画遂行性の有無及び相当程度の期間安定した収益を得られる可能性 本件業務においてどのような営業活動が行われていたかは明らかでない。また、請求人が積極的な広告宣伝を行っているとはいえず、加えて、損失を減らしたいという思いはあるが、そのために物品の購入等はしていない等の申述内容からすれば、本件業務から生ずる赤字を改善するための手段を講じていたとも認められないことから、本件業務について自己の危険と計算による企画遂行性は乏しく、また、相当程度の期間安定した収益を得られる可能性も極めて低い。</p> <p>ハ 精神的及び肉体的労力の程度 本件業務に係る営業活動に関する資料の提示がないため明らかではないが、請求人は、本件勤務先3社に従事して給与を得ていたから、本件業務に費やすことができた精神的及び肉体的労力は、当該給与に係る各業務に支障を来さない程度で限定的なものである。</p> <p>ニ 人的設備及び物的設備の有無 本件業務に従事しているのは請求人のみで人的設備を有していないが、自宅建物の1階部分を事務所として使用している等の申述からすると、物的設備を有していた。</p> <p>ホ 職業・経験、社会的地位及び生活状況 本件業務のために借入れをしていたとは認められず、生活費は給与から賄える旨及び本件業務の損失は給与で補填していた旨の申述からすると、請求人の生活費は給与により賄われていた。</p>	<p>以下の事情から、本件業務は自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して業務を遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務であることは明らかであるので、本件業務から生じた所得は事業所得に該当する。</p> <p>請求人は、開業登録して以来、年会費を支払いながら、10年ほど反復継続して本件業務を営んでおり、その間、事務所を備え、売上げとして相談料を受領している上、通信費や水道光熱費等の経費が発生している。</p> <p>また、請求人は1日の半分近くを営業や講習会に費やしているほか、損害賠償請求をされる危険性も抱えながら活動している。</p> <p>さらに、本件業務は、社会保険労務士という国家資格に基づき請求人の勤務先である■■■■■■とは関係なく独立して行われ、労務管理という幅広い要望に対するものである。</p>

## 4 当審判所の判断

(1) 争点1 (本件調査に原処分を取り消すべき違法があるか否か。)について

## イ 法令解釈

通則法は、第24条《更正》の規定による更正処分について、「調査により」行う旨規定しているところ、国税の調査の際に必要なとされる手続を規定した第7章の2《国税の調査》のうち、第74条の2第1項は、税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情に鑑み、客観的な

必要性があると判断される場合には、職権による調査の一方法として、納税義務者やその取引先など同項各号が規定する者に対し質問し、又はその事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行う権限を認めた趣旨であって、この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解される。

そして、調査手続に瑕疵があるというだけで納税者が本来支払うべき国税の支払義務を免れることは、租税公平主義の観点からも問題があると考えられるから、調査手続に単なる違法があるだけでは課税処分取消事由とはならないものと解されるが、課税処分が何らの調査なしに行われたような場合には、課税処分取消事由となるものと解すべきである。

この課税処分が何らの調査なしに行われたような場合には、調査を全く欠く場合のみならず、課税処分の基礎となる証拠資料の収集手続（以下「証拠収集手続」という。）に重大な違法があり、調査を全く欠くのに等しいとの評価を受ける場合も含まれるものと解され、ここにいう重大な違法とは、証拠収集手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用に至るなどの場合をいうものと解すべきである。

#### ロ 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

(イ) 令和3年11月8日における本件調査の内容は、要旨次のとおりであった。

A 本件調査担当職員は、請求人に対し、請求人の主な収入が給与収入であり、本件業務が副業ともいい得ることから、本件業務から生じた所得が事業所得ではなく、雑所得になる可能性があることを指摘した。

B 本件調査担当職員は、請求人との間において、本件業務から生じた所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額に関し、別表3の「必要経費」欄に記載された各費用（以下、単に「各費用」という。）の算入割合を協議した上で、請求人に対し、これらの各費用のうちおおむね2割程度を限度として必要経費として認容する旨伝えたところ、請求人は、本件調査担当職員に対し、必要経費に算入すべき各費用の算入割合が3割5分程度になれば、請求人の妻とも相談した上で、修正申告をすることも検討することができる旨告げ、あわせて、必要経費に算入すべき各費用の算入割合を上げることを検討するよう依頼した。

本件調査担当職員は、請求人からの上記依頼を受けて、検討はする旨回答した。

(ロ) 令和3年11月19日における本件調査の内容は、要旨次のとおりであった。

A 本件調査担当職員は、請求人に対し、本件業務の実態に関する質疑応答をする中で、本件業務から生じた所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額に関し、各費用の算入割合を再検討するに当たっては、本件業務による売上げについて確認する必要があるとして、売上先について明らかにすることを求めたところ、請求人は、本件調査担当職員に対し、売上先を明らかにする申述はしなかった。

B 本件調査担当職員は、更正処分をした場合、延滞税の額の計算の基礎となる期間について、修正申告書を提出した場合の方が更正処分の場合に比べて当該期間が短くなる旨説明した。

C 請求人は、本件調査担当職員に対し、本件業務に係る顧客名簿は作成していない旨及び■■■■■■■■の顧客に対して本件業務に関する営業を行うことがある旨申述した。

(ハ) 本件調査担当職員は、令和3年12月15日、本件勤務先調査を行い、請求人と■■■■■■■■との雇用関係、請求人の■■■■■■■■における

業務への従事状況、請求人が副業をすることの可否等について聴取するとともに、請求人の個人情報記載された請求人と■■■■■■■■との間の雇用契約書の写しの提出を受けるなどした。

- (二) 本件調査担当職員は、令和3年11月30日、請求人に対し、電話で、本件業務から生じた所得が事業所得であることの証明のために名刺の提出を求めたところ、請求人は名刺の提出を断った。

#### ハ 検討及び請求人の主張に係る判断

原処分は、上記1(3)ハ(イ)から(ホ)までのとおり、本件調査担当職員が調査の事前通知から調査結果の内容の説明に至るまでの一連の調査をした上で行われているところ、請求人は、本件調査には違法な点などがあるため、原処分は取り消されるべきである旨主張することから、以下検討する。

- (イ) 請求人は、上記3(1)の「請求人」欄のイのとおり、本件調査担当職員は、本件業務の事業性を認め、必要経費として認められる金額を説明して修正申告の勧奨を行った後、請求人の後日回答したい旨の要望を承諾したにもかかわらず、後に当該所得が雑所得となる旨の説明をしてそれまでの調査内容を白紙にしたことから、請求人が修正申告を受け入れるか否かの結論を述べる機会を一方的に奪った旨、本件調査は一貫性がなく適正さを欠いている旨、及び本件調査担当職員の上記行為は民法等の規定に違反する旨主張する。

しかしながら、上記ロ(イ)のとおり、本件調査担当職員は、本件業務から生じた所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額に関し、各費用の算入割合を請求人と協議した際、本件業務から生じた所得が雑所得になる可能性を指摘していることからすれば、かかる所得が事業所得になることを本件調査担当職員が認定した上で、請求人に対して修正申告を勧奨していた事実は認められない。

また、本件調査は、上記1(3)ハ(ホ)のとおり、調査の終了の際の手続である調査結果の内容の説明を令和4年2月10日に行っており、これまでの間、本件調査は継続していたのであるから、本件調査担当職員がそれまでの間に行った各説明は、その各時点における本件調査担当職員の見解を示したものにすぎず、本件調査に係る最終的な結論を示したものではないといえることができる。これに加えて、上記ロ(イ)B及び同(ロ)Aのとおり、本件調査担当職員は、請求人から各費用の算入割合についての検討依頼を受けた後の時点である令和3年11月19日、請求人に対し、各費用の算入割合を上げることの可否を再検討するには売上げについて確認する必要があることを説明した上で、本件業務における売上げについての質疑応答をしたといえることができる。

さらに、上記ロ(二)のとおり、本件調査担当職員が請求人に対して名刺の提出を求めたのは、本件業務から生じた所得が事業所得であることの証明の資料とするためであって、名刺の提出があれば本件業務から生じた所得の所得区分が事業所得と認定されることを前提としていたわけではない。

したがって、本件調査担当職員が調査内容を白紙にし、請求人の結論を述べる機会を一方的に奪った旨及び本件調査は一貫性がなく適正さを欠いている旨の請求人の主張には理由がない。また、本件調査における本件調査担当職員の見解をもって原処分庁の公的見解ということもできず、そうである以上、原処分の違法性判断に当たり、本件調査担当職員が民法等の規定に違反する旨の請求人の主張は採用できない。

- (ロ) 請求人は、上記3(1)の「請求人」欄のロのとおり、本件調査担当職員が延滞税について通則法第61条の規定に反する虚偽の説明をし、請求人を修正申告に誘導したことは、著しく適正さを欠き違法であり、国家公務員法第99条に抵触する可能性がある旨主張する。

この点、本件調査担当職員は、上記ロ(ロ)Bのとおり延滞税に係る説明をしているところ、当該説明は法令に則ったものではなく、適正な説明であったとはいえない。

しかしながら、本件調査担当職員が、上記説明をもって修正申告に誘導したということとはできず、また、他に本件調査担当職員が請求人を修正申告に誘導した事実は認められないから、請求人の上記主張には理由がなく、そうである以上、原処分 of 違法性判断に当たり、本件調査担当職員の行為が国家公務員法の規定に違反する旨の請求人の主張は採用できない。

- (ハ) 請求人は、上記3(1)の「請求人」欄のハのとおり、本件勤務先調査には、客観的な調査の必要性はなく、また、本件調査担当職員が必要性も示さずに個人情報記載された書類の複写を要請したことは、質問検査として社会通念上相当な範囲を逸脱した行為である旨主張する。

この点、上記ロ(ロ)Cのとおり、請求人は本件業務について顧客名簿を作成しておらず、■■■■■■■■の顧客に対して本件業務に関する営業をすることもある旨申述していることからすれば、請求人の■■■■■■■■における勤務状況と本件業務の従事状況は密接に関係しているといえることができる。

そして、上記1(3)イ(ロ)、上記ロ(イ)A及び同(ロ)Aのとおり、請求人は、本件各年分において、本件勤務先3社からそれぞれ給与収入を得ていたところ、令和3年11月8日における本件調査の時点においては、請求人の主な収入が給与収入であり、本件業務が副業ともいい得ることから、本件業務から生じた所得が事業所得ではなく、雑所得になる可能性が指摘されていたこと及び同月19日における本件調査の時点でも本件業務の実態に関する質疑応答がされていたことからすれば、本件業務から生じた所得が事業所得に該当するか否かの検討に際し、請求人の■■■■■■■■での勤務状況と本件業務の従事状況の比較検討も必要であるといえることができる。

そうすると、本件勤務先調査は、本件業務から生じた所得が事業所得又は雑所得のいずれに該当するかの判断に必要な調査であったといえることから、客観的な必要性があったものと認められ、また、上記ロ(ハ)のとおり、本件勤務先調査において、本件調査担当職員が請求人の個人情報が記載された雇用契約書の提出を受けるなどしたことは、たとえ雇用契約書の提出を受けるに当たってその必要性が■■■■■■■■に対して明示的に示されなかったとしても、それをもって、本件勤務先調査が直ちに社会通念上相当な限度を超えるものであったということとはできない。

したがって、請求人の上記主張には理由がない。

- (二) 請求人は、上記3(1)の「請求人」欄の二のとおり、本件業務から生じた所得を雑所得とした原処分において、請求人が申告した必要経費の全額が雑所得の必要経費として認定されているが、本件調査担当職員が本件業務の事業性を認めることを前提に必要経費について家事関連費等に該当するかを事細かに確認していたことからすると、原処分の上記認定は、調査によって行われたものとは認められない旨主張する。

しかしながら、本件調査担当職員が、本件業務の事業性を認めることを前提に各費用の家事関連費該当性を検討していたという請求人主張の事実を基礎づける客観的な証拠はない。

また、申告に係る経費の全額が雑所得の必要経費として認定された点についてみると、上記1(3)ハ(イ)から(ホ)まで並びに上記ロ(イ)B及び同(ロ)Aのとおり、本件調査担当職員は、本件調査において、必要経費に算入すべき各費用の割合を検討していたものと認められる。そして、事業所得と雑所得のいずれにおいても、これらの所得に係る総収入金額から必要経費を控除できる以上、上記割合の検討は、一連の調査の過程で行われることが通常想定されるものであって、そのような検討行為が、処分を取り消すべき違法の根拠となるものでもない。

したがって、原処分庁が各費用の全額を雑所得の金額の計算上必要経費として認定した本件各更正処分が、本件調査を経ずにされたものと評価することはできず、請求人の上記主張には理由がない。

(ホ) 請求人は、上記3(1)の「請求人」欄のホのとおり、本件各調査報告書には、本件調査担当職員又は請求人が発言していない内容や原処分庁に都合の良い内容が記載されており、このような調査報告書を作成して行われた原処分は調査なしに行われたといわざるを得ず、本件各調査報告書が審査請求に係る証拠書類として不適切である旨主張する。

確かに、本件各調査報告書の内容は、本件調査における請求人と本件調査担当職員とのやり取りの録音及びその反訳書(以下「本件反訳書等」という。)に記載された内容と全面的に合致するわけではないものの、本件各調査報告書を全体としてみれば、その内容は、本件反訳書等の内容と大きく異なるものではない上、本件各調査報告書が本件反訳書等と異なり、本件調査におけるやり取りを逐語的に記録したものでないことを併せ考えると、本件各調査報告書が証拠書類として不適切なものであり、又は、本件調査に関する事実認定に当たって証拠価値を有しないということとはできない。加えて、本件反訳書等の内容を踏まえて認めることができる本件調査における事実からすれば、原処分が調査なしに行われたものということもできない。

したがって、請求人の上記主張には理由がない。

(ヘ) 以上のとおり、請求人の各主張を踏まえても、本件調査に違法な点はなく、本件調査の違法を理由として、原処分には、これを取り消すべき違法があるとは認められない。

(2) 争点2(本件各更正処分の理由の附記に原処分を取り消すべき不備があるか否か。)について

#### イ 法令解釈

税務署長が青色申告書に係る更正をする場合の理由の附記については、所得税法第155条第2項に規定されているところ、同項が青色申告書に係る所得税について更正をする場合には更正通知書に更正の理由を附記すべきものとしているのは、所得税法が、青色申告制度を採用し、青色申告に係る所得の計算については、それが法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿書類の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障した趣旨に鑑み、原処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨に出たものと解される。

したがって、帳簿書類の記載自体を否認して更正をする場合において更正通知書に附記すべき理由としては、単に更正に係る勘定科目とその金額を示すだけではなく、そのような更正をした根拠を帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要するが、帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合においては、当該更正は納税者による帳簿書類の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由が、そのような更正をした根拠について帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料を摘示するものでないとしても、更正の根拠を理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正の理由の附記として欠けることはないと解すべきである。

#### ロ 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、原処分庁は、本件各通知書において、本件各更正処分の理由として、要旨、別紙2のとおり記載したことが認められる。

#### ハ 検討

本件各更正処分は、いずれも青色申告書に係る更正処分であり、その理由の附記は所得税法第155条第2項に基づきなされており、本件各更正処分の理由の附記に原処分を取り消すべき不備があるか否かの判断も、同項に基づいてすべきところ、本件各通知書には、別紙2のとおり、本件業務から生じた所得に係る所得区分が事業所得ではなく雑所得に該当する旨及びその理由が記載されており、当該記載は、帳簿書類の記載自体を否認してされたものではないから、本件各通知書の理由附記としては、原処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由

附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正の理由の附記として欠けるところはない。

そして、原処分庁は、本件各通知書において、別紙2のとおり、根拠法令及び法令解釈等を示した上で、本件業務の態様、本件業務に係る人的・物的設備、請求人の職歴・社会的地位に関する具体的な事実を摘示して、本件業務から生じた所得に係る所得区分が事業所得ではなく雑所得に該当すると判断した理由を記載しており、こうした記載は、本件各更正処分における原処分庁の判断過程を省略することなしに記載したものであることができ、原処分庁としては、このような理由の記載によって、本件各更正処分における自己の判断過程を逐一検証することができるのであるから、その判断の慎重、合理性を確保するという点について欠けるところはない。

また、請求人としても、いかなる事実関係に基づき、いかなる法規を適用して当該処分がなされたのかを了知し得るものであったといえ、不服申立てに当たって必要な材料の提供を受けていたといえる。

したがって、本件各通知書の理由附記については、原処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものと認められるから、法の要求する更正の理由の附記として欠けるところはなく、本件各更正処分の理由の附記に原処分を取り消すべき不備はない。

なお、本件各通知書に附記された理由のうち、請求人の平成28年分の給与収入の金額の記載に誤記が認められるが、このような誤記は、本件業務から生じた所得の所得区分の判断を左右するものということとはできない上、理由附記制度の趣旨目的を失わせるものということもできないから、このような誤記をもって、本件各更正処分の理由の附記に原処分を取り消すべき不備があるということとはできない。

## 二 請求人の主張について

(イ) 請求人は、上記3(2)の「請求人」欄のイのとおり、本件各更正処分の理由の附記は、いかなる理由に基づきどのような処分基準を適用し、その結果当該処分を行ったかが不明であるから、行政手続法第14条第1項の趣旨に照らして記載に不備がある旨主張する。

しかしながら、そもそも本件は、青色申告書に係る更正処分の理由の附記に不備があるか否かが問題となる事案であり、上記ハのとおり、理由の附記に不備があるか否かは、所得税法第155条第2項の規定に従い検討すべきである。

また、行政手続法第14条第1項の点についてみても、同項及び所得税法第155条第2項は、いずれも、原処分庁の恣意的判断を抑制するとともに、処分の相手方に対して不服申立ての便宜を与えることを趣旨とするものであって、両規定に実質的な差異はないから、理由の附記が行政手続法第14条第1項の趣旨に違反するか否かの判断においても、所得税法第155条第2項に関する解釈をしんしゃくすべきところ、上記ハのとおり、理由の附記に本件各更正処分を取り消すべき不備はない。

したがって、請求人の上記主張には理由がない。

(ロ) 請求人は、上記3(2)の「請求人」欄のロのとおり、本件各更正処分の理由の附記には、調査対象期間を3年間から5年間に延長した理由及び本件業務に係る必要経費の全額を雑所得の必要経費として認定した理由が記載されていないほか、うそや不適切表現が含まれる旨主張する。

しかしながら、本件各通知書に記載された本件各更正処分の理由は、上記ハのとおり、理由附記制度の趣旨目的を充足しており、請求人が主張する内容までの記載がなければ、理由附記制度の趣旨目的が損なわれるとは認められない。また、本件各通知書に記載された内容の当否は、理由附記の不備を基礎づけるものではない。

したがって、請求人の上記主張にはいずれも理由がない。

(3) 争点3(本件業務から生じた所得は事業所得又は雑所得のいずれに該当するか。)について

## イ 法令解釈

事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得と解されるところ、ある所得が事業所得に該当するか否かは、営利性及び有償性の有無、反復継続性の有無、自己の危険と計算においてする企画遂行性の有無、その者が費やした精神的及び肉体的労力の有無及び程度、人的及び物的設備の有無、その者の職業、経験、社会的地位及び生活状況、相当程度の期間安定した収益を得られる可能性の有無及び程度等を総合的に考慮し、社会通念によって判断するのが相当である。

## ロ 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

- (イ) 請求人は、本件各年分の青色申告決算書において、別表3のとおり、本件業務に係る売上金額、必要経費及び損失金額を記載するとともに、本件各元帳に本件業務に係る売上金額を記載したが、売上先に係る記載はしなかった。また、本件各元帳以外に、売上金額及び売上先を確認できる書類を作成しなかった。
- (ロ) 請求人は、本件各元帳の接待交際費部分の「摘要」欄に接待をした相手方の名前を記載したが、当該接待内容を具体的に示す資料を作成しておらず、また、本件各元帳以外に本件業務の営業活動の内容を示す資料を作成しなかった。
- (ハ) 請求人と■■■■■■■■の雇用契約上、就業時間は午前9時から午後6時まで（休憩1時間）であるが、実際には週にどれくらい■■■■■■■■の業務を行うかは請求人の裁量に任されていた。また、当該契約上、副業に関する取り決めはない。
- (ニ) 請求人は、本件業務のために従業員を雇っていない。
- (ホ) 請求人は、まれに行う営業の電話、情報収集及び自己学習のために自宅1階部分を本件業務の事務所として使用しているが、顧客が請求人の事務所を訪問することはなく、本件業務に係る営業や相談は、顧客の自宅又はカフェなどにおいて行っている。
- (ヘ) 請求人は、本件業務に係る相談を受ける頻度は、平均すると月に2回から3回程度で、多いときで月に5回ほどであり、1回も相談を受けることがない月もある。また、本件業務に係る相談時間は、1回当たり1時間程度である。
- (ト) 請求人の本件各年分における生計は、■■■■■■■■からの給与収入によって賄うことができていた。

## ハ 検討及び請求人の主張について

- (イ) 営利性及び有償性の有無並びに反復継続性の有無について

上記ロ（イ）及び別表3によれば、本件業務に係る売上金額は、平成28年分が■■■■■■、平成29年分が■■■■■■、平成30年分が■■■■■■、令和元年分が■■■■■■、令和2年分が■■■■■■であったことから、本件業務の有償性及び反復継続性については認めることができる。

一方、本件業務に係る必要経費は、平成28年分が■■■■■■、平成29年分が■■■■■■、平成30年分が■■■■■■、令和元年分が■■■■■■、令和2年分が■■■■■■であり、本件各年分のいずれにおいても利益が生じておらず、損失の金額は、平成28年分が■■■■■■、平成29年分が■■■■■■、平成30年分が■■■■■■、令和元年分が■■■■■■、令和2年分が■■■■■■となり、売上金額に比して、平成28年分が約13倍、平成29年分が約13倍、平成30年分が約9倍、令和元年分が約7倍、令和2年分が約13倍に相当する。このように多額の損失が5年連続して生じていることからすると、本件業務は、経済合理性に欠け、営利性は乏しいというべきである。

- (ロ) 自己の危険と計算においてする企画遂行性の有無について

上記（イ）のとおり、本件業務について多額の必要経費が発生し、多額の損失の金額が5年間継続していたにもかかわらず、上記ロ（イ）及び同（ロ）のとおり、請求人は、本件業務に係る売上先が分かる書類や営業活動の内容を詳細に示す資料を作成していないことから、本件業務に係る損失を改善する手段を講じていたということはできず、企画遂行性は希薄である。

(ハ) 精神的及び肉体的労力の有無及び程度について

上記1（3）イ（ロ）及び別表1によれば、請求人が本件各年分に得た全給与収入のうち9割以上が■■■■■■■■からのものであるところ、上記ロ（ハ）のとおり、請求人と■■■■■■■■の雇用契約上、就業時間は一応取り決められているものの、実際には請求人の裁量に任されており、副業について特に取り決めはないこと、また、上記ロ（イ）及び別表3のとおり、本件業務に係る必要経費の内訳には、通信費、広告宣伝費及び接待交際費の支出があることからすると、請求人は本件業務に精神的及び肉体的労力のある程度費やしていたともいえる。

しかしながら、上記ロ（イ）及び同（ロ）のとおり、請求人は、本件業務に係る売上先が分かる書類や営業活動の内容を詳細に示す資料を作成していない。

また、上記ロ（ホ）及び同（へ）のとおり、請求人が営業の電話をかけることはまれであり、本件業務に係る相談を受ける頻度が平均すると月に2回から3回程度、多くともその頻度は月に5回程度で、1回も相談を受けることがない月もあって、相談の時間は1回当たり1時間程度であるから、請求人が本件業務のうち実際に相談を受けるために使う時間は多くとも月5時間程度である。

これらによれば、本件業務に費やした精神的及び肉体的労力の程度は、必ずしも大きいものということとはできない。

(二) 人的設備及び物的設備の有無について

請求人は、上記ロ（二）及び同（ホ）のとおり、従業員を雇うことなく1人で本件業務に従事していることから人的設備は有していない一方、自宅1階部分を事務所として使用していることから物的設備は有している。もっとも、本件業務は、社会保険労務士として行っている相談業務であることからすると、請求人が人的設備（従業員を雇うこと）を有することなく1人で本件業務に従事していることが不自然ということとはできない。

(ホ) 職業、経験、社会的地位、生活状況及び相当程度の期間安定した収益を得られる可能性について

請求人は、上記1（3）イ（イ）のとおり、社会保険労務士として本件業務に従事していた一方で、上記（イ）及び上記ロ（ト）のとおり、本件各年分のいずれにおいても本件業務から利益は生じておらず、請求人の本件各年分における生計は、■■■■■■■■からの給与収入によって賄うことができているのであるから、請求人の生活の資となっているのは、本件業務であるとはいえない。

上記に加え、上記（イ）、（ロ）及び上記ロ（ホ）のとおり、請求人は、本件業務により多額の損失が連続して生じていたにもかかわらず、当該損失を改善する手段を講じていたとは認められないこと、及び、請求人の顧客が請求人の事務所を訪問することはなく、請求人の事務所は自己学習等のために利用されているにすぎず、請求人の業務の規模が安定した収益をもたらす程度のものであったとまではいえないことを併せ考慮すれば、請求人が、本件業務から相当程度の期間安定した収益を得られる可能性を有していたとはいえない。

(へ) 小括

これらによれば、本件業務は、有償性、反復継続性及び物的設備を有していたほか、請求人は社会保険労務士として本件業務に従事していたことが認められるものの、営利性は乏しく、企画遂行性は希薄であり、請求人が本件業務に費やした精神的及び肉体的労力の程度は、必ずしも大きいものではない。

いことに加え、請求人が生活の資としているのは本件業務による収入ではなく、本件業務には相当程度の期間安定した収益を得られる可能性が存するともいえない。

以上の点を総合的に考慮し、社会通念により判断すると、本件業務が自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務ということではできないから、本件業務から生じた所得は、事業所得には当たらない。

そして、本件業務から生じた所得は、利子所得、配当所得、不動産所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しないから、かかる所得は、雑所得に該当する。

(ト) 請求人の主張について

請求人は、上記3(3)の「請求人」欄のとおり、本件業務から生じた所得は事業所得に該当する旨主張するが、本件業務から生じた所得が事業所得に該当しないことは上記(へ)のとおりであるから、請求人の主張には理由がない。

(4) 本件各更正処分の適法性について

以上のとおり、本件調査及び本件各更正処分の理由の附記について、原処分を取り消すべき違法はない。そして、本件業務から生じた所得は雑所得に該当することから、これに基づき請求人の本件各年分の所得税等の総所得金額及び納付すべき税額を計算すると、いずれも本件各更正処分の金額と同額であると認められる。

なお、本件各更正処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不当とする理由は見当たらない。

したがって、本件各更正処分はいずれも適法である。

(5) 本件各賦課決定処分の適法性について

上記(4)のとおり、本件各更正処分はいずれも適法であり、また、本件各更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法第65条《過少申告加算税》第4項第1号に規定する正当な理由があるとは認められない。そして、当審判所においても、平成28年分、平成29年分及び令和2年分の過少申告加算税の額は、いずれも本件各賦課決定処分における過少申告加算税の額と同額であると認められる。

したがって、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

(6) 結論

よって、審査請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

<別紙リンクに収録>

別表1 本件勤務先3社からの給与収入の金額

別表2 審査請求に至る経緯

別表3 青色申告決算書(一般用)の記載内容

別紙1 関係法令の要旨

- 1 国税通則法(以下「通則法」という。)第74条の2《当該職員の所得税等に関する調査に係る質問検査権》第1項第1号のイ及びハは、税務署の当該職員は、所得税に関する調査について必要があるときは、①所得税法の規定による所得税の納税義務がある者又は納税義務があると認められる者、②上記①に掲げる者に金銭若しくは物品の給付をする義務があったと認められる者若しくは当該義務があると認められる者又は同①に掲げる者から金銭若しくは物品の給付を受ける権利があったと認められる者若しくは当該権利があると認められる者に質問し、その者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件の提示若しくは提出を求めることができる旨規定している。
- 2 通則法第74条の9《納税義務者に対する調査の事前通知等》第1項は、税務署長は、税務署の当該職員に納税義務者に対し実地の調査において同法第74条の2から第74条の6《当該職員の航空機燃料税等に関する調査に係る質問検査権》までの規定による質問、検査又は提示若しくは提出の要求(以下「質問検査等」という。)を行わせる場合に

は、あらかじめ、当該納税義務者に対し、その旨及び次に掲げる事項を通知するものとする旨規定している。

- (1) 実地の調査を開始する日時
- (2) 実地の調査を行う場所
- (3) 実地の調査の目的
- (4) 実地の調査の対象となる税目
- (5) 実地の調査の対象となる期間
- (6) 実地の調査の対象となる帳簿書類その他の物件
- (7) その他実地の調査の適正かつ円滑な実施に必要なものとして政令で定める事項

また、通則法第74条の9第4項は、同条第1項の規定は、税務署の当該職員が、当該調査により当該調査に係る上記(3)から(6)までに掲げる事項以外の事項について非違が疑われることとなった場合において、当該事項に関し質問検査等を行うことを妨げるものではなく、この場合において、同項の規定は、当該事項に関する質問検査等については適用しない旨規定している。

- 3 通則法第74条の11《調査の終了の際の手続》第2項は、国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、税務署の当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）を説明するものとする旨規定している。
- 4 所得税法第27条《事業所得》第1項は、事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう旨規定している。
- 5 所得税法第35条《雑所得》第1項は、雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう旨規定している。
- 6 所得税法第69条《損益通算》第1項は、総所得金額を計算する場合において、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、政令で定める順序により、これを他の各種所得の金額から控除する旨規定している。
- 7 所得税法第155条《青色申告書に係る更正》（令和5年法律第3号による改正前のもの。以下同じ。）第2項は、税務署長は、居住者の提出した青色申告書に係る年分の総所得金額、退職所得金額若しくは山林所得金額又は純損失の金額の更正をする場合には、その更正に係る通則法第28条《更正又は決定の手続》第2項に規定する更正通知書にその更正の理由を附記しなければならない旨規定している。
- 8 所得税法施行令第63条《事業の範囲》は、所得税法第27条第1項に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業（不動産の貸付業又は船舶若しくは航空機の貸付業に該当するものを除く。）とする旨規定している。
  - (1) 農業
  - (2) 林業及び狩猟業
  - (3) 漁業及び水産養殖業
  - (4) 鉱業（土石採取業を含む。）
  - (5) 建設業
  - (6) 製造業
  - (7) 卸売業及び小売業（飲食店業及び料理店業を含む。）
  - (8) 金融業及び保険業
  - (9) 不動産業
  - (10) 運輸通信業（倉庫業を含む。）
  - (11) 医療保健業、著述業その他のサービス業
  - (12) 上記(1)から(11)に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行う事業

#### 別紙2 本件各通知書の「処分の理由」欄の記載の要旨

請求人が提出した本件各年分の所得税等の確定申告書について、調査の結果、請求人が申告した事業所得の金額及び雑所得の金額に誤りがあると認められたので、下記のとおり、事業所得等の金額を算定し、更正する。



## (1) 総収入金額

請求人が、本件各年分の確定申告書に記載した本件業務の総収入金額（平成28年分は■■■■■、平成29年分は■■■■■、平成30年分は■■■■■、令和元年分は■■■■■、令和2年分は■■■■■）は、雑所得に係る総収入金額に算入される。

## (2) 必要経費

請求人は、本件各年分の確定申告書において、本件業務に係る必要経費の金額を平成28年分は■■■■■、平成29年分は■■■■■、平成30年分は■■■■■、令和元年分は■■■■■、令和2年分は■■■■■計上しているが、当該各金額は、それぞれ本件各年分の雑所得に係る必要経費に算入される。

## (3) 雑所得の金額

本件各年分の雑所得に係る損失の金額は、それぞれ上記(1)の総収入金額から上記(2)の必要経費を控除した金額となり、平成28年分は■■■■■、平成29年分は■■■■■、平成30年分は■■■■■、令和元年分は■■■■■、令和2年分は■■■■■となる。

なお、雑所得の計算上生じた損失の金額は、所得税法第69条第1項の規定により、これを他の各種所得の金額から控除することはできない。

行政文書の名称	裁決書：関裁（所）令4第43号
不開示とした部分とその理由	別紙1のとおり

<別紙リンクに収録>

別紙1 不開示とした部分とその理由

## TAINSキーワード

別紙リンク [▼ 別表1～別表3](#)  
[▼ 別紙1 不開示とした部分とその理由](#)

原本URL 原本なし

関連判決等 裁決 F0-1-1640（閲覧中）



## 事例2

法人税

地裁

Z888-2753

福岡地方裁判所令和5年(〇〇)第●●号更正しないとの通知処分取消請求事件(認容)(納税者勝訴)

国側当事者・国(博多税務署長)

令和7年5月28日判決

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

【益金の額/太陽光発電事業の和解交渉中に振り込まれた金員】

## 概要

## 判示事項

- 1 原告は、税務調査の指摘を受けて、平成29年1月1日から同年12月31日までの事業年度において、補助参加人との間に和解契約が成立し、補助参加人から本件和解契約に基づいて振込送金された金員(以下「本件振込金」という。)を当該事業年度の益金の額として算入する旨の修正申告をした。ところが、原告は、その後、原告と補助参加人との間で本件和解契約の成立に争いがあり、これが成立していないことを理由に、本件振込金に対応する当該事業年度の益金の額を減額して計算すると納付すべき法人税の額が過大になったとして、当該事業年度の法人税及び地方法人税について、それぞれ国税通則法23条1項1号に基づく更正の請求をしたところ、博多税務署長から、更正をすべき理由がない旨の各通知処分を受けた。本件は、原告が、被告を相手に、本件各通知処分の取消しを求める事案である。
- 2 本件和解契約書には、補助参加人の連帯保証人の押印がない。一般に、和解において、債権者側が債務者側の法人代表者の個人保証を含めて和解契約の申込みをした場合、その個人保証は和解契約の履行確保に関わるものであり、和解の重要な要素と考えられるから、債務者側が、一方的にその個人保証を除いて承諾する旨の意思表示をしたり、そのような意思表示が債権者との関係で有効な承諾になると認識したりすることは、通常考え難い。少なくとも補助参加人が、原告に対し、本件和解契約書の内容を明示又は黙示に承諾する意思表示をしたと推認する余地はなく、原告と補助参加人らとの間で本件和解契約が成立したとは認められない。
- 3 原告と補助参加人との間の本件和解契約が本件和解契約書により又はこれによらずに成立したとは認められないから、本件振込金も、本件和解契約に基づいて振込送金されたものとはいえない。むしろ本件振込金は、補助参加人において、和解交渉の過程の中で、明確な根拠なく、今後の交渉を円滑に進める目的で、将来の何らかの合意の成立を期待して振込送金されたものにすぎないといえ(原告において本件振込金がこのような趣旨で振込送金されたと認識していたとの事情も見当たらないから、この限度で当事者の意思が合致して和解が成立したという余地もない。)、法律上の原因を欠くものであったといわざるを得ない。  
そうすると、原告が本件振込金を取得する権限(収入すべき権利)が、平成29年12月期において、確定的に発生していたとは認められない。
- 4 前提事実等によれば、原告と補助参加人間では、本件発電所用地における太陽光発電事業の進め方をめぐり紛争を生じ、平成29年10月頃以降和解交渉が行われ、これに関し、補助参加人が同年12月29日に本件振込金を振込送金し、原告が收受したものである。しかし、その送金の趣旨は、前記のとおり法律上の原因を欠くものであり、原告は、補助参加人から本件振込金の返還を求められれば、これに応じざるを得ない状態にあったというべきであったから、原告において、本件振込金を收受し、所得の実現があったとみることができる状態が生じたとはいえない。
- 5 原告と補助参加人との間で、補助参加人が何らかの損害賠償債務を負うことが確定したような事情も認められない。以上によれば、本件振込金をもって、原告が補助参加人から実際に支払を受けた損害賠償金(の一部)であると解することはできない。

6 そうすると、原告の修正申告は、本件振込金の額を法人税及び地方法人税の益金として計算した点において、法人税法22条2項に従ったものでなく、これにより納付すべき税額が過大となったものであるから、**税務署長は、原告の更正請求に対し、更正をすべきであったものである。**

判決年月日 R07-05-28

国税庁訴資 Z888-2753

本文

TAINSキーワード

別紙リンク [▼ \(別紙3\) 別表1 課税の経緯 \(法人税\) ・別表2 課税の経緯 \(地方法人税\)](#)

原本URL 原本なし

関連判決等 [地裁](#) Z888-2753 (閲覧中)



法人税

地裁

Z888-2753

福岡地方裁判所令和5年(〇〇)第●●号更正しないとの通知処分取消請求事件(認容)(納税者勝訴)

国側当事者・国(博多税務署長)

令和7年5月28日判決

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

【益金の額/太陽光発電事業の和解交渉中に振り込まれた金員】

## 概要

## 本文

### 判決

当事者の表示 別紙1当事者目録記載のとおり

### 主文

- 博多税務署長が令和3年11月9日付けでした原告の平成29年1月1日から平成29年12月31日までの事業年度の法人税に係る更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 博多税務署長が令和4年9月15日付けでした原告の平成29年1月1日から平成29年12月31日までの課税事業年度の地方法人税に係る更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 訴訟費用は被告の負担とする。

### 事実及び理由

#### 第1 請求

主文1、2項同旨(原告の請求の趣旨は、このように解される。)

#### 第2 事案の概要

##### 1 事案の要旨

原告は、税務調査の指摘を受けて、平成29年1月1日から同年12月31日までの事業年度(以下、同事業年度を「平成29年12月期」といい、原告及び補助参加人の各事業年度をその終期の属する年月に応じて同様に表記する。)において、補助参加人との間に和解契約(以下「本件和解契約」という。)が成立し、補助参加人から本件和解契約に基づいて振込送金された金員(以下「本件振込金」という。)を当該事業年度の益金として算入する旨の修正申告をした。ところが、原告は、その後、原告と補助参加人との間で本件和解契約の成立に争いがあり、これが成立していないことを理由に、本件振込金に対応する当該事業年度の益金の額を減額して計算すると納付すべき法人税の額が過大になったとして、当該事業年度の法人税及び地方法人税について、それぞれ国税通則法23条1項1号に基づく更正の請求をしたところ、博多税務署長(処分行政庁)から、更正をすべき理由がない旨の各通知処分(以下「本件各通知処分」という。)を受けた。

本件は、原告が、被告を相手に、本件各通知処分の取消しを求める事案である。

##### 2 関連法令の定め等

別紙2「関連法令の定め等」のとおりである。

##### 3 前提事実〔争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実。以下、その項番号等に応じ、「前提事実(1)」等と略称する。〕

(1) 当事者等





(頭金又は手付金)として支払ったものであるが、原告と補助参加人の間で売買契約は成立せず成立する見込みもないため、原告には本件振込金を取得する法律上の原因がないと主張して、**不当利得に基づく本件振込金相当額1000万円の返還等を求める訴訟(■■■■裁判所令和■■■■■■■■■■■■■■■■■■■■号)を提起した(乙22)。**

サ 原告は、令和5年4月18日、本件訴訟を提起した(顕著な事実)。

#### 4 争点及びこれに関する当事者の主張

本件の争点は、**真実の所得金額が本件修正申告〔前提事実(3)エ〕に係る申告所得金額を下回るか否か、すなわち、本件振込金の額が、原告の平成29年12月期の法人税の益金に算入すべきでないものであったか否かである(国税通則法23条1項1号参照)。**

##### (原告の主張)

###### (1) 原告と補助参加人間の和解契約が成立していないこと

原告は、平成29年12月頃、原告代表者が代表者印を押捺した本件和解契約書を作成して補助参加人に送付した。しかし、補助参加人から、補助参加人代表者の代表者印が押捺された当該文書の返送はなく、本件和解金の残額4000万円の支払もなかった。したがって、本件和解契約は、成立していない。このことは、原告は補助参加人に対し本件和解契約書に基づく和解契約の成立を主張したが〔前提事実(3)オ、ケ〕、補助参加人は、これを争い、本件発電用地の買取り協議に当たって代金の一部を頭金等として先行して支払ったものと主張し、不当利得に基づく本件振込金相当額の返還を求めていること〔前提事実(3)コ〕からも明らかである。

原告代表者(■)は、処分行政庁の担当者に対し、税務調査〔前提事実(3)ウ〕の際に本件振込金が補助参加人との和解契約に基づくものであること、当初の確定申告の際不正計算をしたことを認める旨の回答をしたが、同担当者の誤導に基づく回答であるから信用性はない。処分行政庁の担当者も、反面調査を通じて原告と補助参加人間の和解契約については係争中であると認識していたのであるから、原告に対する税務調査において、これを益金に算入すべきと指導すべきではなかったものである。

###### (2) 本件振込金を法人税の益金として計上すべきでないこと

前記(1)のとおり、本件和解契約書に基づく和解契約の成立には疑義があり、原告が本件振込金を自由に処分することはできないから、原告が補助参加人との間の本件和解契約に基づき、本件振込金を確定的に取得したとは評価できない。

原告代表者(■)としては、当初、本件振込金は本件和解契約によるものではないかと認識しつつ、本件和解契約の成立に疑義があったことから、平成30年12月期に仮受金として計上したものである。なお、平成29年12月期に計上しなかったのは、当時の担当税理士が本件振込金の入金を見落とししたためである。

本件では、原告と補助参加人間の和解契約の成否自体が争われているから、権利が確定しているかどうかの問題となり、権利が確定することを前提に、権利が確定する前に課税を認める権利確定主義を補完するために用いられる管理支配基準の適用はない。

##### (補助参加人の主張)

###### (1) 原告と補助参加人間の和解契約が成立していないこと

補助参加人は、原告に対し、本件和解契約書を返送していない。本件和解契約書に関するやりとりは隔地者間で行われたものであり、補助参加人は、原告から補助参加人に対する和解契約締結の申込みに対し、その承諾の意思表示を発していない。したがって、本件和解契約は、成立していない。

本件振込金は、補助参加人と原告との間で行われていた本件発電用地の買取り協議に関し、代金の頭金等とする意図で支払ったものである。補助参加人が、平成30年1月期の会計書類において、総額5000万円の特別損失を計上したこと〔前提事実(2)カ〕は、利益圧縮のために行った不適切な処理である。そ

の後、補助参加人は、税務調査において特別損失の計上は不適切であるとの指摘を受け、令和5年1月期に4000万円の特別利益を計上し、修正を図った。なお、本件振込金の1000万円については原告から返還されず、現実の損失が生じているという趣旨で修正していない。

(2) **本件振込金を法人税の益金として計上すべきでないこと**

したがって、本件振込金の額について原告の権利が確定したとはいえないし、本件に管理支配基準を適用するのは不適切であるから、原告の平成29年12月期の法人税の益金として算入すべきものではない。

**(被告の主張)**

(1) **原告と補助参加人間の和解契約が成立したこと**

以下の各事情によれば、原告と補助参加人の間では、本件和解契約が成立し、本件振込金は、本件和解契約に基づき支払われたものである。仮に、補助参加人が原告に対して本件和解契約書を返送しなかったとしても、補助参加人の原告に対する承諾の意思表示はあったものである。

ア 原告代表者■は、処分行政庁の担当者に対し、税務調査〔前提事実(3)

ウ〕の際、補助参加人との間の本件和解契約が成立したこと及び本件振込金が本件和解契約に基づくものであることを認めた。当時の補助参加人代表者■■も、反面調査〔前提事実(3)イ〕や、令和4年4月の税務調査の際、同様に認めた。なお、これらの回答の信用性に疑義はない。

イ 原告は、平成30年12月期の決算書類において、本件振込金について、補助参加人から和解金として支払われたものであると記載して計上し〔前提事実(2)オ〕、補助参加人も、平成30年1月期の会計書類において、本件振込金及び4000万円の未払金を特別損失として計上していた〔前提事実(2)カ〕。

ウ 補助参加人は、原告に対し、令和5年2月の訴訟提起〔前提事実(3)コ〕に至るまで、本件振込金の返還を求めたことはなかった。

エ 平成29年当時、補助参加人の担当者であった■■は、本件和解契約書のやり取りに先立ち、原告に対し、本件和解契約書の重要な部分について同意する旨の連絡をしていた。また、本件和解契約書には、原告及び補助参加人の記名部分に印影があり、これらは原告及び補助参加人の印章によるものである。

オ 他に本件振込金が送金される根拠は見当たらない。

カ 補助参加人は、令和5年1月期の決算において、4000万円の特別利益を計上したとされているが、これは補助参加人が原告に対し本件振込金の返還等を求める訴訟を提起するに当たり、原告との間で本件和解契約が成立していないとの主張を裏付けるために計上した可能性があるから、本件和解契約が成立していなかったことを示すものとはいえない。少なくとも、本件振込金の額について平成29年12月20日頃の時点において原告の権利が確定したことを否定するものではない。

(2) **本件振込金を法人税の益金として計上すべきであること**

したがって、本件振込金に係る1000万円については、本件和解契約書に基づく和解契約が成立した平成29年12月中に、原告の収入すべき権利として確定したものである(権利確定主義)。

また、原告と補助参加人との間で、本件振込金の法的根拠については、補助参加人が令和5年2月の訴訟提起〔前提事実(3)コ〕に至るまで争われていなかったことからすると、遅くとも原告が本件振込金相当額の預金を出金した時点〔前提事実(2)エ〕において、原告が自由に処分できる状態に至っており、原告の管理支配の下に入り、所得が実現されたものといえる(管理支配基準)。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 認定事実

前提事実、掲記の証拠(ただし、後記認定に反する部分を除く。)及び弁論の全趣旨によれば、次の事実〔以下、その項番号等に応じ、「認定事実(1)ア」等と略称する。〕が認められる。

(1) 本件発電所用地に関する原告・補助参加人らの**取引の経緯**

ア 原告は、土地を取得して、その土地において太陽光発電事業を営むのに必要な権利の取得、太陽光発電設備の設置等を行い、これを全体として太陽光発電所として売却するという事業を行っており、この事業のために、平成28年5月、本件発電所用地を購入し、本件発電所用地で太陽光発電事業を営むのに必要な設備1Dを取得するなど準備を進めていた（原告代表者）。

イ 原告代表者■は、この種の取引の仲介をしていた■■■■（以下「■■■」という。）という人物を介し、補助参加人の担当者である■■■と、本件発電所用地や同地における太陽光発電事業を■■■に取得させる取引に関する交渉を進めていた。その過程で、関係者らの間で、平成28年7月頃以降、■■■賃貸借契約や、■■■に原告の有する本件発電所用地における太陽光発電事業に関する権利や地位（以下、この権利や地位を総合して「本件売電権利」という。）を譲渡する権利地位譲渡契約、原告と補助参加人間の本件基本合意等が締結された。

原告は、平成28年8月26日、■■■のために、■■■賃貸借契約に基づき、本件発電所用地に地上権設定登記をした。また、補助参加人は、原告に対し、同日、■■■から前記権利地位譲渡契約に基づき支払われた代金を用いて、本件基本合意における代金5億4000万円余の一部である1億0892万0040円を手付金として支払い、原告から■■■に本件売電権利が移転された。

■■■賃貸借契約では、原告及び補助参加人が貸主とされていたところ、原告がいずれ本件発電所用地の所有権を補助参加人に移転する可能性があることが留保されていた。また、本件基本合意においては、少なくとも書面上、補助参加人が原告に対し太陽光発電設備設置工事を発注するという内容になっていたが、原告や補助参加人と■■■との間では、太陽光発電設備の設置を誰が行うか、その費用を誰がいくら負担するかについての合意は成立していなかった。仮に、本件発電所用地の賃借人兼地上権者であり、本件売電権利を取得した■■■から太陽光発電設備の設置工事を受注できなかった場合、原告と補助参加人が独自に本件発電所用地で同設置工事を実施することは実質的に不可能であるし、補助参加人において本件基本合意における残代金を支払う当てもなかった。

〔前提事実（2）ア・イ、甲4、6、乙10、証人■■■、原告代表者〕  
ウ その後、原告と補助参加人間で本件発電所用地における事業の進め方について争いが生じ、平成29年1月頃には、補助参加人が太陽光発電設備設置工事を実施する代わりに本件基本合意の代金を実質減額するなど、本件基本合意の内容を一部変更する交渉等が行われたものの、そのうちに原告や補助参加人が■■■から本件発電所用地における太陽光発電設備設置工事を受注できる見込みがなくなった。このような状況のもと、補助参加人は、本件基本合意に基づく残代金の支払をしなかった。（乙17〔28枚目〕、丙3、7、証人■■■、原告代表者）

エ 原告と補助参加人は、平成29年10月頃から、本件発電所用地における従前の取引をどのように清算するかについて協議をした。この協議は、原告代表者■と、補助参加人の担当者である■■■との間に、■が交渉を依頼した■■■という人物（以下「■■■」という。）と、■■■を介して行われた。（甲11～15、証人■■■、原告代表者）

オ 原告代表者■は、平成29年12月20日、■■■から本件和解契約書の原稿データを受け取り、その内容を了解して、原告の記名に続く押印欄に原告の代表者印を押捺したものを、原告の分、補助参加人の分、補助参加人代表者■■■の分として3部（本件和解契約書①以外の2部を、それぞれ「本件和解契約書②」、「本件和解契約書③」という。乙17〔29枚目〕、丙2〔1枚目及び2枚目〕）作成し、補助参加人に対し、これらを送付した。（甲15、原告代表者）

カ ■■■は、原告から送付された本件和解契約書①～③の3部を受け取り、平成29年12月29日頃、補助参加人の事務所において、■■■同席の下、ひとま

ず、それぞれの補助参加人の記名に続く押印欄に補助参加人代表者印を押捺した。しかし、■■と■■■は、本件和解契約書①～③の記載内容を確認して、問題があり、このままの内容で合意できるものではないと判断し、■■の記名に続く押印欄には押印せず、原告に対し、本件和解契約書①～③を返送しなかった。他方で、■■■は、■■から、まず1000万円だけでも入金してほしいと求められたため、同日、原告に対し、1000万円（本件振込金）を振込送金した。〔前提事実（2）エ、乙17〔29枚目〕、丙2、証人■■。なお、■■から入金を求められた旨の証人■■の供述部分は、当時の■■の認識〔後記2（2）ア（イ）〕に照らし、交渉経過に則した合理的なものであって信用することができる。〕

キ しかし、その後、原告と補助参加人間では、具体的な交渉の進展はみられなかった（証人■■、原告代表者）。

ク ■■■は、平成30年9月、本件発電所用地において太陽光発電設備の設置工事に着手したが（当該工事は、原告や補助参加人には発注されていない。）、原告が本件発電所用地の所有権を第三者に移転したり、当該第三者が本件発電所用地上に小屋を建てたりしたことについて、原告や当該第三者らを相手に、平成31年4月、本件発電所用地における太陽光発電事業の妨害の排除、損害賠償等を求める訴訟（■■■■裁判所平成■■■■■■■■■■■■■■■■■■■■号）を提起した。原告は、当該訴訟において、本件和解契約書による本件和解契約は成立していないと主張し、原告代表者■■は、その旨を記載した陳述書を提出した。

その後、■■■は、原告らと和解し、令和4年3月23日和解を原因として本件発電所用地の所有権を取得し、その旨の所有権移転登記をした（甲6、乙6、8、丙3、7）。

（2） 補助参加人が原告に対し本件和解契約書を返送しなかったこと〔認定事実（1）カ〕についての補足説明

ア 本件和解契約書の写し（乙17〔29枚目〕、丙2〔1枚目及び2枚目〕）は、いずれも、同一の内容が印刷された書面に、作成日付（平成29年12月20日の数字部分）が手書きで書き込まれ、原告代表者印の押印、被告代表者印の押印がされているものであるところ、手書きの記載や押印の位置は全て異なるから、本件和解契約書の原本は少なくとも3部存在したと認められる。

イ 本件和解契約書の契約当事者は原告、補助参加人及び■■の3名であり、本件和解契約書にもそれぞれ1部ずつ所持する旨の記載がある（なお、当該記載の直前には、当該契約書を2部作成する旨の記載もあるが、3部の明らかな誤記と認められる。）から、原本が3部作成された旨の原告代表者及び証人■■の各供述部分は、合理的である。

ウ 本件和解契約書①は、処分行政庁の担当者が平成30年11月8日の補助参加人に対する反面調査の際に補助参加人の事務所で確認してその写しを作成したものである（証人■■）から、補助参加人が所持していたものである。また、本件和解契約書②・③（丙2〔1枚目と2枚目〕）は、補助参加人から提出されたものである。他に余部が作成されたことをうかがわせる事情は見当たらない。

エ 処分行政庁の担当者が、前記反面調査の際、本件和解契約書①の写ししか作成していないことは、次の事情に照らすと、直ちに補助参加人が本件和解契約書①しか所持していなかったことを推認させるものではない（なお、仮に補助参加人が本件和解契約書①～③の一部を返送したとすれば、原告分の1部を返送するはずであるから、補助参加人側に2部存在するのが自然であり、1部しか存在しないことは考えにくい。）。

当該担当者の一人であった証人■■は、■■から提示されたものは全て写しを作成したから、原本は1部しかなかったはずである旨を供述する一方で、原本が複数あっても全て写しをとるかはケースバイケースであるとか、提示された文書が補助参加人の所持する全部であると明確には確認しなかったとも供述した。また、原告は、その当時、本件振込金について未だ税務申告書類に反映

させていない状況であった〔前提事実（３）ア〕から、処分行政庁において本件和解契約書の返送の有無を問題として認識していたわけではなかった。そうすると、当該担当者は、前記反面調査の際、本件和解契約書①～③のうち、少なくとも本件和解契約書①を確認し、その写しを作成したにとどまる可能性が否定し難い。

オ 処分行政庁の担当者は、原告に対する税務調査の際、原告において、原告代表者印及び補助参加人代表者印の押捺された本件和解契約書が保管されていることを確認しておらず、反面調査の際に取得した写しを提示したにとどまる（乙１８）。

カ 原告は、これまで本件発電所用地に関し■■■や補助参加人との間で複数の訴訟手続を経ており、それらの訴訟手続の中で、本件和解契約書に基づく和解契約の成否についての原告の主張、原告代表者■の供述は一貫しないものの、本件和解契約書の返送を受けたと主張又は供述したことはない。

キ 以上の事実を総合すると、補助参加人から原告に対し本件和解契約書を返送しなかった旨の証人■■■及び原告代表者■の供述部分は、信用することができ、前記（１）カのとおり認定することができる。

## 2 原告と補助参加人間の和解契約の成否について

（１） 本件和解契約書による補助参加人の承諾の意思表示の有無

ア 認定事実によれば、補助参加人は、①原告から、本件和解契約書①～③の送付を受けた〔認定事実（１）オ・カ〕が、②原告に対し、補助参加人代表者印を押捺した本件和解契約書①～③を返送しなかった〔認定事実（１）カ〕のであるから、原告による本件和解契約書の送付に基づく和解契約締結の申込みに対し、本件和解契約書の返送により承諾の意思表示をしたとは認められない。

イ これに対し、被告は、民事訴訟法２２８条４項により本件和解契約書の成立の真正が推定されると主張するが、本件和解契約書については、作成の真正ではなく、当該文書によって意思表示がされたかどうかの問題なのであるから、当を得ておらず、被告の前記主張は、採用することができない。

（２） 本件和解契約書によらない補助参加人の承諾の意思表示の有無

ア 被告は、本件和解契約書の返送がされなかったとしても、補助参加人から原告に対する承諾の意思表示があったと主張し、本件和解契約書の返送以外の方法による明示又は黙示の意思表示があったと主張するものと解される。

認定事実及び掲記の証拠によれば、以下の事情を指摘することができる。

（ア） 本件発電所用地に関する取引においては、■■■から本件発電所用地上に太陽光発電設備を設置する工事を受注できるかどうか及び当該工事の利益をどのように配分するかについて、関係者間で利害の対立があり、その点の交渉が行われていた〔認定事実（１）イ・ウ〕。その交渉過程において、原告と補助参加人との間で、本件発電所用地の不動産価値自体は３７００万円程度であるが、本件売電権利の価格は１億７０００万円余り、太陽光発電設備の設置工事は２億８０００万円余りと整理したことがあった（乙１７〔２５～２８枚目〕）。

（イ） 本件和解契約書の記載内容〔前提事実（２）ウ〕の趣旨につき、原告代表者■は、本件発電所用地における太陽光発電事業がうまく進まなかったため、従前の合意を一旦白紙に戻し、補助参加人から損害賠償金又は違約罰として５０００万円を受領し、その上で、補助参加人との間で太陽光発電事業を改めて進めるものと認識していた（原告代表者）。このことは、①本件和解契約書の初期のドラフト（甲１２）の内容がこれに沿うものであったこと、②本件和解契約書には、本件和解金が支払われなければ、原告が一時保留していた補助参加人に対する刑事処分を求める手続を再開する旨の定めがあること〔前提事実（２）ウ（オ）。ただし、原告が当時捜査機関に被害申告をしていたような事情は存在しなかった〔原告代表者〕。〕からも裏付けられる。

他方、補助参加人の担当者であった■■■は、期待していた■■■からの太陽光発電設備設置工事は受注見込みがなくなり、本件基本合意の前提が

消滅したという状況を踏まえ、本件発電所用地における取引の精算のため、補助参加人から原告に対する太陽光発電設備の発注を取りやめ、代わりに補助参加人が原告に対して5000万円を支払うことで、原告から本件発電所用地を取得することを希望していた（証人■■■）。このことは、①補助参加人が■■■賃貸借契約の締結時点から本件発電所用地を取得する可能性を留保されていたこと〔認定事実（1）イ〕、②前記ドラフトが改訂される中で支払済みの代金を今後締結される本件発電所用地の売買契約等に充当する旨の記載が付加されたこと〔前提事実（2）ウ（イ）、証人■■■〕からも裏付けられる。

(ウ) 原告は、■■■から太陽光発電設備設置工事を受注することによる利益を期待しており、かつ、太陽光発電設備の設置工事の価値を除いても、本件発電所用地と本件売電権利の価値を少なくとも2億円以上に見積もっていたものであるから〔前記（ア）〕、本件発電所用地と本件売電権利を、支払済みの手付金と合わせて1億6000万円足らずで手放すことを求める補助参加人との意見の乖離は相当に大きかったといえる。また、本件和解契約書の記載内容は、補助参加人が本件和解金の支払によって本件発電所用地を取得するような内容にはなっておらず、かつ、従前のドラフトにはなかった■■■の個人保証を求める内容になっていたものである。そうすると、補助参加人が本件和解契約書の原本を受領した平成29年12月29日頃当時、いずれかが他方に大きく譲歩できる状況にあったとは認められず、同日頃に、突然、原告と補助参加人間で和解の合意が成立したというのは不自然不合理である。

(エ) 本件和解契約書には、補助参加人の連帯保証人とされた■■■の押印がない〔前提事実（2）ウ〕。一般に、和解において、債権者側が債務者側の法人代表者の個人保証を含めて和解契約の申込みをした場合、その個人保証は和解契約の履行確保に関わるものであり、和解の重要な要素と考えられるから、債務者側が、一方的にその個人保証を除いて承諾する旨の意思表示をしたり、そのような意思表示が債権者との関係で有効な承諾になると認識したりすることは、通常考え難い。そうすると、前記のような押印状況にある本件和解契約書に関しても、これと反対に解すべき特別な事情は見当たらないから、このことから、補助参加人が原告に対して本件和解契約の承諾の意思表示をしたとはいえない。

イ 以上によれば、少なくとも補助参加人が、原告に対し、本件和解契約書の内容を明示又は黙示に承諾する意思表示をしたと推認する余地はなく、原告と補助参加人らとの間で本件和解契約が成立したとは認められない。

(3) 被告の指摘する事情について

ア 被告は、本件振込金の送金が、本件和解契約書の定めにもと一致したものであり、他に送金の根拠が見当たらないと主張する。

しかし、認定事実中の本件和解契約書のやり取り及び本件振込金の送金に至る経過に照らすと、補助参加人は、①原告との本件和解契約が成立したと認識していなかったものの、②原告との本件発電所用地における事業に関する紛争を解決するためには、何らか一定の金員の支払が必要であると考えていたと認められる。また、補助参加人としては、③本件和解契約書に、真偽のほどはともかく、補助参加人に対する刑事処分を求める手続を進めるような記載がされていたこと等から、今後の交渉を円滑に進める材料として、将来何らかの合意が成立することを期待して、本件振込金を送金したものと推認することができる〔「本件振込金について、本件発電所用地の代金の一部（頭金又は手付金）として支払った」旨の証人■■■の供述部分も、■■■自身が原告と補助参加人との間の明確な本件発電所用地の移転契約に基づく支払であったとまでは供述していないことからすれば、この趣旨をいうものと理解できる。〕。そして、④本件振込金の額（1000万円）も、本件発電所用地に関する取引の規模や本件発電所用地の実質的価値に照らすと、明確な合意なく支払うことが不自然なほど高額であるとまではいえない。

イ 被告は、原告代表者■が、平成31年3月1日の質問調査〔前提事実（3）ウ〕の際、本件和解契約書による和解契約が成立していたと認める旨の回答をしたことを指摘する。

しかし、前提事実及び掲記の証拠によれば、原告代表者■の前記回答は、処分行政庁の担当者が、原告が所持していなかった補助参加人の代表者印のある本件和解契約書①の写しを提示し、それを契約成立の根拠であるとの指摘したことを受けてされたものである（乙8）。当該指摘は、本件和解契約書の返送の有無や、契約当事者の■■の押印がないことについて検討した形跡がないこと（乙8）からすると、事後的にみれば誤導であったといわざるを得ない。

そうすると、このような誤導に基づく原告代表者■の前記回答は、少なくとも和解契約の成立に関しては、その信用性を認めることができない。

ウ 被告は、原告が、その帳簿や平成30年12月期の決算書類において、本件振込金を平成30年1月1日付けの仮受金として計上し、摘要に補助参加人からの和解金である旨を記載したこと〔前提事実（2）オ〕を指摘する。

しかしながら、原告がその帳簿等に本件振込金を仮受金として計上したことは、原告と補助参加人間で和解契約が成立したことを推認させるものとはいえず、むしろ、原告において和解契約が確定的に成立したという認識がなかったことを示すものといわざるを得ない。

エ 被告は、補助参加人が、①平成30年1月期の会計書類において、本件振込金の支払と、原告に対する4000万円の未払金の存在を特別損失として計上していること〔前提事実（2）カ〕、②補助参加人の代表者であった■■が、平成30年11月の反面調査時に本件和解契約が成立したと述べていたこと（乙17）、③■■が、令和4年4月の調査時に、本件和解契約の成立に加え、本件和解契約書を返送したと述べていたことを指摘する。

しかしながら、①については、補助参加人において既に十分に根拠のないまま本件振込金の支払をしたこと、その支払の直後の平成30年1月が決算期であり、その時点では原告との交渉がどのように決着するかが未だ流動的であったこと、決算書類に本件和解契約書に基づく債務が発生したように記載することが法人税の計算上有利であったことを踏まえると、税務申告としての適切さを措けば、補助参加人が、原告との本件和解契約の成否の理解にかかわらず、ひとまず本件和解契約が成立したように書類を作成して申告することには合理的理由がある。そうすると、補助参加人の決算書類上の前記記載は、本件和解契約の成立を推認させる程度が乏しく、本件和解契約が成立していないとの前記推認を左右するものとはいえない。

また、②については、仮に■■が反面調査において本件和解契約は成立していないと回答すれば、補助参加人における不適切な損失計上を認めることになるから、■■において当座しのぎに事実と反する回答をする十分な動機があり、本件和解契約が成立していないとの前記推認を左右するものではない。③についても、仮に、被告が主張するように、■■が■■の立会いのもと、令和4年4月の税務調査時に同様に回答したことがあったとしても、②と同様である。もしこのような回答があったとすれば、後述するように、補助参加人は、原告から令和2年に提起された訴訟における主張と矛盾する回答をしたことになり、その意味でも当該回答の信用性は乏しい。

オ 被告は、■■が本件和解契約書のやり取りに先立ち、平成29年11月頃、原告の示した本件和解契約の内容に対し、文書（甲13）で概ね同意する旨の連絡をしていたことを指摘する。

しかし、掲記の証拠によれば、当該文書（甲13）は、本件和解契約書の初期のドラフト（甲12）の内容を基本的に受け入れつつ、支払条件の調整を求める旨の記載があるものの、■■が、原告代表者■に対し、補助参加人からの手紙として送付したものであり（甲14）、真実■■が補助参加人側からこの手紙を受け取ったものであることを裏付ける的確な証拠はなく、かえって、補助参加人の担当者であった■■は、前記ドラフトを受領したこと及び当該文書を作成したことを否定していた（証人■■）。また、仮に当該文書が■■の作

成したものであったとしても、本件の経緯からは■■■が前記ドラフトの文面どおりの内容を受け入れることは考え難く、当時交渉が■■■及び■■■を挟んで行われていたことから、■■■がどのように交渉状態を認識して作成したかも判然とせず、いずれにせよ交渉の途中経過において作成されたものにすぎないから、最終的な和解合意の成立を推認させる程度は弱いといわざるを得ない。

そうすると、前記文書（甲13）の存在を考慮しても、本件和解契約が成立していないとの前記推認は、やはり妨げられない。

カ 被告は、本件和解契約書に補助参加人の代表者印が押捺されていることから、補助参加人に本件和解契約の申込みを承諾する意思があったとも主張する。

しかしながら、本件和解契約書の返送がされていない以上、補助参加人においては代表者印を押捺した際の意味を外部に表示しないと判断したものであるから、そのような外部に表示されなかった意思をもって、本件和解契約の申込みを承諾する旨の意思表示があったと推認することはできない。

キ 被告は、補助参加人が原告に対して令和5年2月に至るまで本件振込金の返還を求める訴訟を提起しなかったことを指摘する。

しかし、一般に、当事者がある請求権の存在を認識していても、訴訟を提起してその実現を図るかどうかについては、勝訴・回収の見込みやそれに要する金銭的・時間的負担、訴訟提起により生ずる相手方との関係の変化その他の直接・間接の影響等、費用対効果を総合的に検討して判断するものであり、補助参加人において本件振込金の返還請求訴訟を提起しなかったことは、直ちに不自然不合理といえるものではないし、補助参加人は、原告から令和2年に提起された訴訟において本件和解契約の成立を争っていたものであるから（乙22添付の訴状4頁）、補助参加人の態度が本件和解契約の成立を前提とするものとはいえない。

ク 以上によれば、被告の指摘する事情は、概ね、本件振込金の送金の事前及び事後に和解の成立を前提とするような原告及び補助参加人の言動がみられるというものであるところ、いずれも本件和解契約の成立を推認させるといえないか、推認させる程度が弱く、本件和解契約が成立していなければ説明できないような事情は含まれず、総合的に見ても、前記（2）で判示した事情を覆して本件和解契約の成立を推認すべき事情があるとはいえない。よって、原告と補助参加人間で本件和解契約が成立していないとの認定は妨げられない。

### 3 本件振込金を法人税の益金として計上すべきであったか

#### (1) 権利の確定があったかについて

以上に判示したところによれば、原告と補助参加人との間の本件和解契約が本件和解契約書により又はこれによらずに成立したとは認められないから、本件振込金も、本件和解契約に基づいて振込送金されたものとはいえない。むしろ本件振込送金は、前記2（3）アに説示したとおり、補助参加人において、和解交渉の過程の中で、明確な根拠なく、今後の交渉を円滑に進める目的で、将来の何らかの合意の成立を期待して振込送金されたものにすぎないといえ（原告において本件振込金がこのような趣旨で振込送金されたと認識していたとの事情も見当たらないから、この限度で当事者の意思が合致して和解が成立したという余地もない。）、法律上の原因を欠くものであったといわざるを得ない。

そうすると、原告が本件振込金を取得する権限（収入すべき権利）が、平成29年12月期において、確定的に発生していたとは認められない。

#### (2) 本件振込金について管理支配基準を適用すべきかについて

法人税法がいわゆる権利確定主義を採用したのは、課税に当たって常に現金収入の時まで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期し難いので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期を捉えて課税することとしたものである。そうすると、ある請求権についてなお係争中であっても、これに関し既に金員を収受し、所得の実現があったとみることのできる状態が生じたときは、その時期の属する年分の収入金額として所得を計算すべきであると解される（管理支配基準）。また、本件振込金



同代表者法務大臣 鈴木馨祐  
 処分行政庁 博多税務署長 金子健太郎  
 同指定代理人 窪田大輔  
 同 田中義一  
 同 中村真理子  
 同 鐘ヶ江宏樹  
 同 細波涼  
 同 阿部正行  
 同 酒井雅志  
 同 田中裕史  
 同 金谷真弓  
 同 菊元優子  
 同 松村宏太  
 同 田中敏樹

以上

(別紙2) 関連法令の定め等

## 1 国税通則法

(更正の請求)

第23条 納税申告書を提出した者は、次の各号のいずれかに該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から5年(第二号に掲げる場合のうち法人税に係る場合については、10年)以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等〔当該課税標準等又は税額等に関し次条又は第26条(再更正)の規定による更正(以下この条において「更正」という。))があつた場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等〕につき更正をすべき旨の請求をすることができる。

一 当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていないかつたこと又は当該計算に誤りがあつたことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額(当該税額に関し更正があつた場合には、当該更正後の税額)が過大であるとき。

二、三 (略)

2、3 (略)

4 税務署長は、更正の請求があつた場合には、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、更正をし、又は更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知する。

5～7 (略)

## 2 法人税法

22条 内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。

2 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

3 (略)

4 第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする。

5 (略)

## 3 法人税法基本通達

(損害賠償金等の帰属の時期)

2-1-43 他の者から支払を受ける損害賠償金(債務の履行遅滞による損害金を含む。以下2-1-43において同じ。)の額は、その支払を受けるべきことが確定した日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、法人がその損害賠償金の額につ

いて実際に支払を受けた日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認める。

(注) 当該損害賠償金の請求の基因となった損害に係る損失の額は、保険金又は共済金により補填される部分の金額を除き、その損害の発生した日の属する事業年度の損金の額に算入することができる。

以上

<別紙リンクに収録>

(別紙3) 別表1 課税の経緯(法人税)・別表2 課税の経緯(地方法人税)

## TAINSキーワード

別紙リンク [▼ \(別紙3\) 別表1 課税の経緯\(法人税\)・別表2 課税の経緯\(地方法人税\)](#)

原本URL 原本なし

関連判決等 地裁 Z888-2753 (閲覧中)



## (別紙3)

別表1 課税の経緯(法人税)

(単位:円)

区分 項目	確定申告	修正申告	更正の請求	通知処分	審査請求	裁 決
年月日等	法定申告期限内	平成31年3月18日	令和3年5月31日	令和3年11月9日	令和3年11月19日	令和4年10月14日
所得金額	12,545,926	22,545,926	12,545,956	更正をすべき理由がない旨の通知処分	12,545,956	棄 却
納付すべき税額	2,263,500	4,603,500	2,263,500		2,263,500	

別表2 課税の経緯(地方法人税)

(単位:円)

区分 項目	確定申告	修正申告	更正の請求	通知処分	審査請求	裁 決
年月日等	法定申告期限内	平成31年3月18日	令和3年5月31日	令和4年9月15日	令和4年9月22日	令和4年10月14日
課税標準 法人税額	2,263,000	4,603,000	2,263,000	更正をすべき理由がない旨の通知処分	2,263,000	棄 却 及び 却 下 (※)
納付すべき税額	99,500	202,500	99,500		99,500	

(※)

「却下」については、令和3年11月9日付けでされたとする平成29年12月課税事業年度の地方法人税の更正の請求に対して更正をすべき理由がない旨の通知処分に対する審査請求を却下したものである(甲第3号証1及び5ページ参照)。

以 上

## 事例3

消費税

裁決

F0-5-383

〔全部取消し／課税仕入れを行った日／変圧器〕 原処分庁から、既設の変圧器の搬出が課税期間終了の日までに完了していないとして更正処分を受けたところ、課税仕入れを行った日は、納入した新機器の検査に合格した日であるとした請求人の請求が認められ、重加算税の賦課決定処分も取り消された事例（平28.4.1～平29.3.31の課税期間の消費税等に係る更正処分及び重加算税の賦課決定処分・全部取消し・令01-06-10裁決）

【東裁（諸）平30-158】

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

## 概要

〔裁決の要旨〕

- 1 請求人が、変圧器の取得等に係る対価の額を、課税仕入れに係る支払対価の額に含めて消費税等の確定申告をしたところ、原処分庁が、当該契約における既設の変圧器の搬出が課税期間終了の日までに完了していないことから、当該対価の額は当該課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に含めることができないとして消費税等の更正処分を行うとともに、事実の仮装があったとして重加算税の賦課決定処分を行ったのに対し、請求人が、原処分の全部の取消しを求めた事案である。
- 2 消費税法上の課税仕入れとは、取引の相手方において課税資産の譲渡等に該当することとなるもので、消費税が免除されるもの以外のものに限る旨規定されている。そして、消費税法上の資産の譲渡等とは、原則として、対価を得て行われる役務の提供等をいうのであるから、無償で行われる役務の提供等は、資産の譲渡等及び課税資産の譲渡等に該当せず、消費税法上の課税仕入れに当たらない。
- 3 本件契約は、対価を得て行われる請負契約等と、無償で行われる発生品（不用品）等の引取りからなるものであり、旧変圧器の搬出が、契約上、対価を得て行われる役務の提供か、無償で行われる役務の提供かによって、消費税法上の課税仕入れに該当するか否かが異なることとなる。仕様書において、A社が無償で引き取る発生品等は、取り外した部品及び作業に伴い生じる発生品（履行に伴って発生する不用品）であるとされている。契約の目的は、設置されている旧変圧器を新変圧器に交換することであり、旧変圧器は取り外しによりその機能を停止し、請求人にとって旧変圧器の利用価値は失われるものと認められる。
- 4 契約書等において、取り外された旧変圧器が発生品等に当たるか否かについての明確な記載はないものの、新変圧器との交換作業により取り外された旧変圧器は、新変圧器との交換により請求人にとっての利用価値は失われ、解体され、金属くずとして廃棄処分されていることからすると、取り外された旧変圧器は、作業に伴い生じる発生品（履行に伴って発生する不用品）に当たり、本件発生品等に含まれるものと認められる。この点、請求人が、不用品となった旧変圧器の搬出（運搬）をA社に委託するのであれば、請求人は、廃棄物処理法第12条第5項により、A社に対して旧変圧器の引渡しと同時に産業廃棄物管理票を交付し、運搬終了後に管理票の写しの送付を受けなければならなかったこととなるが、契約書等には、産業廃棄物に関する条項等はなく、当審判所の調査によっても、請求人がA社から運搬終了後に管理票の写しの送付を受けた事実は認められない。以上のことからすると、請求人がA社に対して旧変圧器の搬出を委託したとは認められず、旧変圧器の搬出は、A社が、本件契約における発生品等の無償引取りに基づき履行したものと認められ、対価性がないことから、本件支払対価の額には旧変圧器の搬出に係る費用が含まれていないと認められる。
- 5 本件条項において、A社が契約書記載の物品を納入場所において請求人に納入し、完了検査に合格したときに、物品の所有権はA社から請求人に移転し、同時にその物品は請求人に対して引き渡されたものとするとしている。検査員は、平成29年3月30日に契

約に係る完了検査を実施し合格としている。そうすると、請求人は、同日、A社から本件資産等を譲り受け、A社が対価を得て行った役務の提供の全てを受けたものとなる。

6 以上のことから、請求人が課税仕入れを行った日は平成29年3月30日となり、旧変圧器の搬出に係る費用が含まれていない本件支払対価の額は、同日の属する本件課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に含まれることとなる。

7 原処分庁は、本件支払対価の額には旧変圧器の搬出費用が含まれており、A社が本件課税期間終了の日までに旧変圧器の引取り義務の履行を完了していないことから、本件支払対価の額は、本件課税期間の課税仕入れの額に含まれない旨主張する。しかしながら、当審判所の調査によっても、A社が請求人に提出した見積書の既設撤去費に旧変圧器の搬出費用が含まれるとする証拠は認められず、請求内訳書の「変圧器ほか撤去費」に区分された対価の額に、旧変圧器を含む本件発生品等の搬出に係る費用が含まれているとは認められない。

裁決年月日 R01-06-10

コード番号 F0-5-383

本文

TAINSキーワード

- 別紙リンク [▼ 別表 審査請求に至る経緯](#)
- [▼ 別紙1 不開示とした部分とその理由](#)

原本URL 原本なし

関連判決等 裁決 F0-5-383 (閲覧中)

















第12条第5項に規定する、事業者がその産業廃棄物の運搬又は処分を他人に委託する場合に該当することとなる。そうすると、受託者たる■■■には、産業廃棄物収集運搬業の許可が必要となり、請求人は、■■■に対して旧変圧器の引渡しと同時に産業廃棄物管理票を交付し、運搬終了後に当該管理票の写しの送付を受けなければならなかったこととなるが、本件契約書等には、産業廃棄物に関する条項等はなく、当審判所の調査によっても、請求人が■■■に旧変圧器の引渡しと同時に産業廃棄物管理票を交付し、■■■から運搬終了後に当該管理票の写しの送付を受けた事実は認められない。

以上のことからすると、請求人が■■■に対して旧変圧器の搬出を委託したとは認められず、旧変圧器の搬出は、■■■が、本件契約における本件発生品等の無償引取りに基づき履行したものと認めるのが相当である。

(ホ) 本件支払対価の額について

上記(二)のとおり、請求人は旧変圧器の搬出を■■■に委託しておらず、■■■が無償で旧変圧器の搬出を履行したもので対価性がないことから、本件支払対価の額には旧変圧器の搬出に係る費用が含まれていないと認められる。

(ヘ) 本件資産等の課税仕入れを行った日について

A 課税仕入れの日とは、事業者が事業として他の者から資産を譲り受け、又は役務の提供を受けた日をいう。

B そして、本件条項において、上記1の(3)の口の(ロ)ないし(二)のとおり、■■■が本件契約書記載の物品を納入場所において請求人に納入し、完了検査に合格したときに、物品の所有権は■■■から請求人に移転し、同時にその物品は請求人に対して引き渡されたものとしてされている。

C そうすると、本件資産等の課税仕入れの日とは、■■■が、新変圧器の据付けの完了により本件契約における債務を履行し、納入した物品が完了検査に合格したとき、すなわち、新変圧器の所有権が■■■から請求人へと移転し、引渡しが完了した日となる。

D ■■■は、上記1の(3)のト及びリのとおり、■■■においては平成29年3月21日及び同月23日に、■■■においては同月26日に、それぞれ、旧変圧器と新変圧器の交換、据付けを行い、取り外した旧変圧器を電気室前通路の資材置場に仮置きした。その後、本件検査員は、同(3)のヌのとおり、同月30日に本件契約に係る完了検査を実施し合格としている。そうすると、請求人は、平成29年3月30日、本件契約に係る完了検査の合格をもって、■■■から本件資産等を譲り受け、■■■が対価を得て行った役務の提供の全てを受けたものとなる。

(ト) 結論

以上のことから、請求人が本件資産等の課税仕入れを行った日は平成29年3月30日となり、旧変圧器の搬出に係る費用が含まれていない本件支払対価の額は、同日の属する課税期間である本件課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に含まれることとなる。

ロ 原処分庁の主張について

(イ) 原処分庁は、上記3の(1)の「原処分庁」欄のイないしハのとおり、本件支払対価の額には、旧変圧器の搬出費用が含まれており、■■■が本件課税期間終了の日までに旧変圧器の引取り義務の履行を完了していないことは明らかであることから、本件支払対価の額は、本件課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に含まれない旨主張する。

しかしながら、当審判所の調査によっても、■■■が請求人に提出した平成28年3月10日付「御見積書」の既設撤去費に旧変圧器の搬出費用が含まれるとする証拠は認められず、本件請求内訳書の「変圧器ほか撤去費」の「仕様」欄には納入内訳書によると記載され、当該納入内訳書には、上記1の(3)のハの(ハ)のとおり、新変圧器ほか、材料となる機器等の品名仕様及び数量が記載されているのであって、その他の記載はなく、当該記載を

もって本件請求内訳書の「変圧器ほか撤去費」に区分された対価の額に、旧変圧器を含む本件発生品等の搬出に係る費用が含まれているとは認められない。

また、上記1の(3)のハの(ホ)のとおり、本件仕様書に撤去品の搬出について担当者の指定した出入口から行うことが明記されているとしても、当該記載については、請求人が、同ハの(ニ)のとおり、安全管理を徹底し、安定的な■■■■■の確保のために万全の処置を受注者である■■■に対して要請したものと認められ、当該記載をもって、■■■が本件発生品等の無償引取りとして旧変圧器の搬出を履行したとする上記イの(ニ)の判断を左右するものではない。

したがって、原処分庁の主張には理由がない。

- (ロ) 原処分庁は、■■■■■及び■■■が、本件契約の撤去とは旧変圧器を■の外まで搬出することであると認識していた旨申述したことを本件更正処分の理由の一つとして主張する。

確かに、■■■■■及び■■■は、本件契約における本件発生品等の無償引取りの定めに基づく作業として、旧変圧器の搬出まで行わなければならないとの認識を有していたものと認められる。しかしながら、本件契約における旧変圧器の■■■■■からの撤去と■の外までの搬出(運搬)の違い、搬出に伴う役務の提供の有償又は無償の対象を区別した上での申述であったか否かは明らかでない。しかも、■■■は、平成30年12月18日、当審判所に対して、撤去と搬出は別で、搬出は無償である旨の答述をしており、上記申述をもって、本件支払対価の額に旧変圧器の搬出に係る費用が含まれているとは直ちに認められず、原処分庁の主張には理由がない。

- (ハ) また、原処分庁は、本件検査員は、本件契約に含まれる旧変圧器の撤去・搬出作業が完了しない段階で完了検査を実施したので、当該検査は、そもそも正当な検査であるとは認められない旨主張する。

しかしながら、上記1の(3)のハの(チ)のとおり、完了検査とは、書類検査及び納入した物品の機能検査を行うことであり、■■■は、上記イの(ヘ)のDのとおり、新変圧器の据付けの完了により本件契約における債務を履行したことから本件検査員が完了検査を行ったものであり、原処分庁の主張には理由がない。

- (2) 本件更正処分等の適法性について

上記(1)のとおり、本件支払対価の額は、本件課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に含まれるのであるから、争点2について判断するまでもなく、本件支払対価の額を本件課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に含めることができないことを前提とする本件更正処分等は、いずれもその全部が違法である。

- (3) 結論

よって、審査請求には理由があるから、原処分の全部を取り消すこととし、主文のとおり裁決する。

<別紙リンクに収録>

別表 審査請求に至る経緯

行政文書の名称	裁決書：東裁(諸)平30第158号
不開示とした部分とその理由	別紙1のとおり

<別紙リンクに収録>

別紙1 不開示とした部分とその理由

**TAINSキーワード**

**別紙リンク**    ▼ 別表 審査請求に至る経緯  
                  ▼ 別紙1 不開示とした部分とその理由

**原本URL**     原本なし

**関連判決等**    裁決 F 0 - 5 - 3 8 3 (閲覧中)



## 事例4

法人税

高裁

Z888-2733

東京高等裁判所令和6年（行コ）第93号法人税等の更正処分及び加算税の賦課決定処分の取消請求控訴事件（棄却）（上告受理申立て）

国側当事者・国（西新井税務署長）

令和6年10月2日判決

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

【事前確定届出給与／届出額と異なる金額（減額した額）での支給】

## 概要

## 判示事項

- 1 本件は、控訴人が、その代表者であった2名に対して支払った令和2年6月期の事業年度（本件事業年度）の賞与につき、法人税法34条1項2号イ所定の給与（事前確定届出給与）に該当するとして、本件事業年度における控訴人の法人税に係る所得の金額の計算上、賞与の金額（本件各支給給与額）を損金の額に算入して法人税の確定申告等をしたところ、処分行政庁から、本件各支給給与額は控訴人が法人税法34条1項2号イ及び法人税法施行令69条4項1号に基づいて届け出た金額と異なることなどから、上記賞与は事前確定届出給与に当たらず、本件各支給給与額は損金の額に算入されないなどとして、法人税並びに地方法人税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けたため、本件各処分（ただし、本件各更正処分の取消しについては確定申告に係る申告額及び納付すべき税額を超える部分）の取消しを求める事案である。原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したので、これを不服とする控訴人が、控訴を提起した。
- 2 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がなく、棄却すべきものであると判断する。
- 3 事前に支給時期及び支給額が株主総会等において確定的に定められ、事前確定届出給与に関する届出がされたにもかかわらず、届けられた金額と異なる金額の役員給与が支払われた場合、無制限に損金への算入を認めることとすれば、支給額を高額に定めて事前確定届出給与に関する届出を行うことにより、その後、届出をした金額より減額した額を支給して損金の額を操作し、法人税の課税を回避するなど、事前確定届出給与制度を設けた趣旨を没却し、課税の公平を害するおそれが生ずるから、法人税法34条1項2号の「確定した額の金銭等を交付する旨の定めに基づいて支給する給与」とは、株主総会等の決議において役員給与が確定的に定められ、その決議に基づき、所轄税務署長に対して事前確定届出給与に関する届出がされた場合において、金額を含め、所定の手続に従って届出がされたとおりに支給する給与をいうものと解するのが相当であって、事前確定届出給与に関する届出がされた金額と異なる金額の役員給与が支給されたときは、同号の要件を満たさず、法人税額の計算上、損金の額に算入することはできないと解すべきである。
- 4 控訴人は、法人税法34条1項2号イが、下位法令（政令）に委任しているのは、納税地の所轄税務署長に対する届出に関する細則に限られているから、下位の法令の定め方から逆に遡って、法人税法の法文の解釈をすることは不合理である旨主張する。  
しかしながら、施行令及び規則の定めは、法人税法34条1項2号イの趣旨（支給における恣意性の排除）、事業活動や給与支給の反復性、課税関係の明確化及び画一的処理等の観点に照らし、同号の委任の範囲内における合理的なものであることは原判決を補正の上引用して認定説示したとおりであって、法の内容のみならず、このような委任の範囲内にある合理的な施行令の規定内容等も踏まえて、同法34条1項2号の「確定した額の金銭等を交付する旨の定めに基づいて支給する給与」の文言について、事前確定届出給与に関する届出がされた金額と異なる金額の役員給与が支給されたときは、同号の要件を満たさないと解することが不合理であるとはいえない。
- 5 よって、原判決は相当であって、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

判決年月日 R06-10-02（R06-02-21）

国税庁訴資 Z 8 8 8 - 2 7 3 3 ( Z 8 8 8 - 2 7 0 0 )

本文

TAINSキーワード

別紙リンク ▼ 別紙、別表 不開示とした部分とその理由

原本URL 原本なし

関連判決等

地裁

Z 8 8 8 - 2 7 0 0

高裁

Z 8 8 8 - 2 7 3 3 ( 閲覧中 )



法人税

高裁

Z888-2733

東京高等裁判所令和6年（行コ）第93号法人税等の更正処分及び加算税の賦課決定処分の取消請求控訴事件（**棄却**）（上告受理申立て）

国側当事者・国（西新井税務署長）

令和6年10月2日判決

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

【事前確定届出給与／届出額と異なる金額（減額した額）での支給】

## 概要

## 本文

### 判決

控訴人 ■■■■■■■■

同代表者代表取締役 ■■■■■■■■

同訴訟代理人弁護士 坂東司朗

同 大坪丘

同 池田紳

同 平井健一郎

被控訴人 国

同代表者法務大臣 小泉龍司

処分行政庁 西新井税務署長 石塚伸弘

指定代理人 富岡潤 別紙指定代理人目録記載のとおり

### 主文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

### 事実及び理由

#### 第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁が令和3年7月5日付けで控訴人に対してした、令和元年7月1日から令和2年6月30日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）の法人税の更正処分（以下「本件法人税更正処分」という。）のうち、所得金額13億0970万6299円を超える部分及び納付すべき税額3億4946万6200円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件法人税賦課決定処分」という。）を取り消す。
- 3 処分行政庁が令和3年7月5日付けで控訴人に対してした、令和元年7月1日から令和2年6月30日までの課税事業年度（以下「本件課税事業年度」という。）の地方法人税の更正処分（以下「本件地方法人税更正処分」といい、本件法人税更正処分と併せて「本件各更正処分」という。）のうち、課税標準法人税額3億5067万2000円を超える部分及び納付すべき税額1542万9500円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件地方法人税賦課決定処分」といい、本件法人税賦課決定処分と併せて「本件各賦課決定処分」という。また、本件各更正処分と本件各賦課決定処分とを併せて「本件各処分」という。）を取り消す。

#### 第2 事案の概要等（以下、略称は、特に定めない限り、原判決の例による。）

##### 1 事案の概要

- (1) 本件は、控訴人が、その代表者であった■■■■■及び■■■■■（本件各代表者）に対して支払った令和元年7月1日から令和2年6月30日までの事業年度

(本件事業年度)の賞与につき、法人税法(ただし、令和2年法律第8号による改正前のもの。以下「法」ともいう。)34条1項2号イ所定の給与(事前確定届出給与)に該当するとして、本件事業年度における控訴人の法人税に係る所得の金額の計算上、上記賞与の金額(本件各支給給与額)を損金の額に算入して法人税の確定申告等をしたところ、処分行政庁から、本件各支給給与額は控訴人が法34条1項2号イ及び法人税法施行令(ただし、令和3年政令第39条による改正前のもの)69条4項1号に基づいて届け出た金額(本件各届出給与額)と異なることなどから、上記賞与は事前確定届出給与に当たらず、本件各支給給与額は損金の額に算入されないなどとして、法人税の更正処分(本件法人税更正処分)及び過少申告加算税の賦課決定処分(本件法人税賦課決定処分)並びに地方法人税の更正処分(本件地方法人税更正処分)及び過少申告加算税賦課決定処分(本件地方法人税賦課決定処分)を受けたため、本件各処分(ただし、本件各更正処分の取消しについては確定申告に係る申告額及び納付すべき税額を超える部分)の取消しを求める事案である。

(2) 原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したので(原判決)、これを不服とする控訴人が、本件控訴を提起した。

## 2 関係法令の定め及び前提事実

次のとおり補正するほか、原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の2及び3に記載のとおりであるから、これを引用する。

原判決3頁2行目の「内国法人であり」を「各種土木工事の設計、施工及び管理等を目的とする内国法人(資本金の額が2億円である特定同族会社)であり」に、17頁18行目の「通則法(ただし、令和3年法律第11号による改正前のもの)」を「国税通則法(ただし、令和3年法律第11号による改正前のもの。以下「通則法」という。)」に、4頁8行目の「確定申告」の次に「(以下「本件確定申告」という。)」を加え、5頁1行目の「本件法人税更正処分の適法性」を「本件各処分の適法性」に改める。

## 3 争点及び争点に関する当事者の主張

次のとおり補正し、後記4に「当審における控訴人の補充主張の要旨」を加えるほか、原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の4及び5に記載のとおりであるから、これを引用する。

## 4 当審における控訴人の補充主張の要旨

(1) 法34条1項2号にいう「その役員の職務につき所定の時期に、確定した額の金銭を交付する旨の定めに基づいて支給する給与」の解釈は、その文言どおり、「所定の時期に、確定した額の金銭を交付する旨の定め」があることとそれに基づいて「支給する給与」であれば足りるのであり、「基づき」という文言は、「根拠とする」、「基礎とする」、「原因とする」という意味であるから〔『法令用語辞典〔第10次改訂版〕』(甲4)745頁)、このような文言の意味に照らしても、**定めた額と比較して一部未納であっても、「定めに基づき支給する」という要件を充足するものと解すべきである。**

これを本件について見ると、令和元年9月30日における控訴人の定時株主総会(本件株主総会)において、令和3年6月30日(所定の時期)に各取締役等に賞与として各2800万円という確定した額の金銭を交付する旨の決議がされ、それに沿って、令和3年6月30日に各2500万円が支給されたといえ、賞与のうち、各300万円は未払であるが、上記のとおり、法34条1項2号の要件は充足されるというべきである。したがって、本来は、本件各届出給与額である各2800万円の全額について、損金として計上されるべきである(なお、控訴人は、法人税の確定申告において、各2800万円ではなく、各2500万円を損金として計上しているものである。)

(2) 行政府で制定する下位法令である施行令や規則の定めは、法律に附属し、その執行に必要な細則あるいはその委任に基づく規定等を主たる内容とするものであり〔『法令用語辞典〔第10次改訂版〕』(甲4)347頁)、法34条1項2号イが、下位法令(政令)に委任しているのは、納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関する届出についてであり、委任されているのは、税務署長に対する

届出に関する細則に限られており、**下位の法令の定め方から逆に遡って、法人税法の法文の解釈をすることは不合理である**から、原判決が法及び施行令の各規定の趣旨、内容、文言に照らし、法34条1項2号を事前確定届出給与に関する届出がされた金額と異なる金額の役員給与が支給された場合、同号の要件を満たさないと解釈することは、租税法律主義の意味を正解しないものであって不当である。

### 第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がなく、棄却すべきものであると判断する。その理由は、次のとおり補正し、後記2に「当審における控訴人の補充主張に対する判断」を加えるほか、原判決の「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決6頁21行目の「役員給与は、企業会計上は費用とされるが（乙13）」を「役員給与（賞与）は、役員賞与に関する会計基準（企業会計基準第4号。乙13）によれば、費用として処理されるが」に改める。
- (2) 原判決7頁18行目の「臨時改定事由及び業績悪化改定事由」を「臨時改定事由又は業績悪化改定事由」に改める。
- (3) 原判決10頁21行目の「会計処理に照らしても」から24行目末尾までを次のとおり改める。  
「会計処理に照らせば、本件各代表者に対する役員給与の一部が未払の状態にあるといえるのかは判然としない。この点を措いて、仮にそうであったとしても、本件各支給給与額は、株主総会決議において確定的に定められ、それに基づいて所轄税務署長に対して事前確定届出給与に関する届出がされた本件各届出給与額と異なるのであって、法34条1項2号の「確定した額の金銭等を交付する旨の定めに基づいて支給する給与」に該当しないのであるから、同号の要件を満たすとはいえないことは、前記1で説示したとおりである。」
- (4) 原判決11頁23行目の「「正当な理由」」から24行目の「もない。）」までを「「正当な理由」については、控訴人においてこれを基礎付ける事実の主張立証をすべきであるが、控訴人においてその主張立証はされていないところ」に改める。
- (5) 原判決24頁22行目の「があるとは認められない」を「については、控訴人においてこれを基礎付ける事実の主張立証をすべきところ、控訴人においてその主張立証はされていない」に改める。

### 2 当審における控訴人の補充主張に対する判断

(1) 控訴人は、前記第2の4(1)のとおり、法34条1項2号の要件を充足するためには、所定の時期に、確定した額の金銭を交付する旨の定めがあり、それに基づいて支給する給与であれば足り、本件においても、同号の要件は充足されるというべきである旨主張する。

しかし、事前に支給時期及び支給額が株主総会等において確定的に定められ、**事前確定届出給与に関する届出がされたにもかかわらず、届けられた金額と異なる金額の役員給与が支払われた場合、無制限に損金への算入を認めることとすれば、支給額を高額に定めて事前確定届出給与に関する届出を行うことにより、その後、上記のとおり届出をした金額より減額した額を支給して損金の額を操作し、法人税の課税を回避するなど、事前確定届出給与制度を設けた趣旨を没却し、課税の公平を害するおそれが生ずるから、法34条1項2号の「確定した額の金銭等を交付する旨の定めに基づいて支給する給与」とは、株主総会等の決議において役員給与が確定的に定められ、その決議に基づき、所轄税務署長に対して事前確定届出給与に関する届出がされた場合において、金額を含め、所定の手続に従って届出がされたとおりに支給する給与をいうものと解するのが相当であって、事前確定届出給与に関する届出がされた金額と異なる金額の役員給与が支給されたときは、同号の要件を満たさず、法人税額の計算上、損金の額に算入することはできないと解すべきであることは先に原判決を補正の上引用して認定説示したとおりであり、控訴人の上記主張は上記認定説示を左右するものではない。**

- (2) 控訴人は、前記第2の4(2)のとおり、法34条1項2号イが、下位法令(政令)に委任しているのは、納税地の所轄税務署長に対する届出に関する細則に限られているから、下位の法令の定め方から逆に遡って、法人税法の法文の解釈をすることは不合理である旨主張する。

しかしながら、**施行令及び規則の定めは、法34条1項2号イの趣旨(支給における恣意性の排除)、事業活動や給与支給の反復性、課税関係の明確化及び画一的処理等の観点に照らし、同号の委任の範囲内における合理的なものであることは原判決を補正の上引用して認定説示したとおり**であって、法の内容のみならず、このような委任の範囲内にある合理的な施行令の規定内容等も踏まえて、法34条1項2号の「確定した額の金銭等を交付する定めに基づいて支給する給与」の文言について、前記のとおり、事前確定届出給与に関する届出がされた金額と異なる金額の役員給与が支給されたときは、同号の要件を満たさないと解することが不合理であるとはいえない。

- (3) したがって、控訴人の上記各主張は、いずれも採用することができない。

3 その他、控訴人の種々の主張を検討しても、以上の認定判断は左右されない。

#### 4 結論

よって、原判決は相当であって、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

(口頭弁論終結日 令和6年7月29日)

(東京高等裁判所第9民事部 裁判長裁判官 相澤眞木 裁判官 河村浩 裁判官 桃崎剛)

(別紙 指定代理人目録)

岸岡貴子 中村志緒香 相川博章 羽島英里 荒木康作

以上

行政文書の名称	判決書正本の写し(ただし、東京高等裁判所令和6年10月2日判決に係るもの)
不開示とした部分とその理由	別紙及び別表のとおり

<別紙リンクに収録>

別紙 (不開示とした理由)

別表 不開示とした部分及びその理由

## TAINSキーワード

別紙リンク [▼ 別紙、別表 不開示とした部分とその理由](#)

原本URL 原本なし

関連判決等

地裁	<a href="#">Z888-2700</a>
高裁	<a href="#">Z888-2733</a> (閲覧中)



法人税

地裁

Z888-2700

東京地方裁判所令和4年（行ウ）第566号法人税等の更正処分及び加算税の賦課決定処分の取消請求事件（棄却）（控訴）

国側当事者・国（西新井税務署長）

令和6年2月21日判決

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

【事前確定届出給与／届出額と異なる金額（減額した額）での支給】

## 概要

### 判示事項

- 1 本件は、原告が代表者2名に対して支払った令和2年6月期（本件事業年度）の賞与につき、事前確定届出給与に該当するとして、上記賞与の金額を損金の額に算入して法人税の確定申告等をしたところ、処分行政庁から、支給給与額（各2500万円）は原告が法人税法34条1項2号イ及び同法施行令69条4項1号に基づいて届け出た金額（各2800万円）と異なることなどから、上記賞与は事前確定届出給与に当たらず、本件各支給給与額は損金の額に算入されないなどとして、各処分を受けたため、処分の取消しを求めた事案である。
- 2 事前に支給時期及び支給額が株主総会等において確定的に定められ、事前確定届出給与に関する届出がされたにもかかわらず、届けられた金額と異なる金額の役員給与が支払われた場合に無制限に損金への算入を認めることとすれば、例えば、支給額を高額に定めて事前確定届出給与に関する届出を行うことによりあらかじめ枠取りをしておき、その後、届出をした金額より減額した額を支給するなどして損金の額を欲しいままに操作し、法人税の課税を回避するなど、事前確定届出給与制度を設けた趣旨を没却し、課税の公平を害することになりかねない。そこで、法人税法施行令69条5項は、法人の財務状況等により、事前に確定及び届出をした額の給与を支給することを相当としない事態が生じた等の一定の事由（臨時改定事由及び業績悪化改定事由）に該当する場合に限り、変更後の定めの内容に関する届出をすることにより、支給額を変更した上で損金に算入することを認め、さらに、同条4項又は5項所定の届出期限を遵守することができなかったことについてやむを得ない事情があれば、本来の上記届出期限までにその届出があったものとして扱うことを認めている。
- 3 法及び施行令の各規定の趣旨、内容及び文言に照らすと、法人税法34条1項2号の「確定した額の金銭等を交付する旨の定めに基づいて支給する給与」とは、株主総会等の決議において役員給与が確定的に定められ、その決議に基づき、所轄税務署長に対して事前確定届出給与に関する届出がされた場合において、金額を含め、所定の手続に従って届出がされたとおりに支給する給与のみをいうものと解するのが相当である。したがって、事前確定届出給与に関する届出がされた金額と異なる金額の役員給与が支給されたときは、同号の要件を満たさないのであって、この場合、法人税額の計算上、実際に支給された役員給与の額を損金の額に算入することはできない。
- 4 本件各支給給与額は各届出給与額と異なり、しかも、原告は、法人税法施行令69条5項所定の変更後の定めの内容に関する届出をしていないのであるから、本件各支給給与は、法人税法34条1項2号の「確定した額の金銭等を交付する旨の定めに基づいて支給する給与」に当たらない。原告の本件事業年度の法人税額の計算上、本件各支給給与額の合計額（5000万円）を損金の額に算入することはできない。
- 5 原告は、本件各支給給与額と各届出給与額の差額（各300万円）については、役員給与の一部が未払の状態にすぎず、実際に支給された額については損金に算入されるべきものであるとも主張している。

しかしながら、原告は、本件事業年度に係る総勘定元帳の「役員賞与」勘定に各支給給与額を計上している一方、少なくとも各処分時に至るまで、上記差額を「未払賞与」とし

て計上していないのであって、原告のこのような会計処理に照らしても、各代表者に対する役員給与の一部が未払であるとはにわかに認め難い。仮に、役員給与の一部が未払の状態にすぎないとしても、法人税法34条1項2号の要件を満たすとはいえない。

6 以上によれば、本件各支給給与は事前確定届出給与に当たらず、また、法人税法34条1項1号又は3号に掲げる給与のいずれにも当たらないから、原告の本件事業年度における法人税の所得の計算上、各支給給与額は損金の額に算入されないこととなり、本件法人税更正処分は、適法である。

判決年月日 R06-02-21 (R06-10-02)

国税庁訴資 Z888-2700 (Z888-2733)

## 本文

## TAINSキーワード

### 別紙リンク

[▼ 別表1-1～別表3](#)

[▼ 別紙、別表 不開示とした部分とその理由](#)

### 原本URL

原本なし

### 関連判決等

地裁

Z888-2700 (閲覧中)

高裁

[Z888-2733](#)



法人税

地裁

Z888-2700

東京地方裁判所令和4年（行ウ）第566号法人税等の更正処分及び加算税の賦課決定処分の取消請求事件（棄却）（控訴）

国側当事者・国（西新井税務署長）

令和6年2月21日判決

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

【事前確定届出給与／届出額と異なる金額（減額した額）での支給】

## 概要

## 本文

### 判決

原告 ■■■■■■■■

同代表者代表取締役 ■■■■■■■■

同訴訟代理人弁護士 池田紳

被告 国

同代表者法務大臣 小泉龍司

処分行政庁 西新井税務署長 今村宏嗣

同指定代理人 別紙1「指定代理人目録」記載のとおり

### 主文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

### 事実及び理由

#### 第1 請求

- 1 処分行政庁が令和3年7月5日付けで原告に対してした、令和元年7月1日から令和2年6月30日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）の法人税の更正処分（以下「本件法人税更正処分」という。）のうち、所得金額13億0970万6299円を超える部分及び納付すべき税額3億4946万6200円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件法人税賦課決定処分」という。）を取り消す。
- 2 処分行政庁が令和3年7月5日付けで原告に対してした、令和元年7月1日から令和2年6月30日までの課税事業年度（以下「本件課税事業年度」という。）の地方法人税の更正処分（以下「本件地方法人税更正処分」といい、本件法人税更正処分と併せて「本件各更正処分」という。）のうち、課税標準法人税額3億5067万2000円を超える部分及び納付すべき税額1542万9500円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件地方法人税賦課決定処分」といい、本件法人税賦課決定処分と併せて「本件各賦課決定処分」という。また、本件各更正処分と本件各賦課決定処分とを併せて「本件各処分」という。）を取り消す。

#### 第2 事案の概要

- 1 本件は、原告が原告代表者らに対して支払った本件事業年度の賞与につき、法人税法（ただし、令和2年法律第8号による改正前のもの。以下「法」という。）34条1項2号イ所定の給与（以下「事前確定届出給与」という。）に該当するとして、本件事業年度における原告の法人税に係る所得の金額の計算上、上記賞与の金額（以下「本件各支給給与額」という。）を損金の額に算入して法人税の確定申告等をしたところ、処分行政庁から、本件各支給給与額は原告が法34条1項2号イ及び法人税法施行令（ただし、令和3年政令第39条による改正前のもの。以下「施行令」という。）69条4項1号に基づいて届け出た金額（以下「本件各届出給与額」という。）と異なることなど

から、上記賞与は事前確定届出給与に当たらず、本件各支給給与額は損金の額に算入されないなどとして、本件各処分を受けたため、本件各処分（ただし、本件各更正処分の取消しについては確定申告に係る申告額を超える部分）の取消しを求めた事案である。

2 関係法令の定めは、別紙2「関係法令の定め」記載のとおりである。

3 前提事実（当事者間に争いのない事実及び弁論の全趣旨等により容易に認められる事実）

(1) 原告について

原告は、内国法人であり、本件事業年度当時、■■■■及び■■■■（以下「本件各代表者」という。）が原告の代表取締役であった。

(2) 本件各代表者に対する役員給与の支給

ア 令和元年9月30日に開催された原告の定時株主総会（以下「本件株主総会」という。）において、本件各代表者に対し、令和2年6月30日付けで2800万円の賞与をそれぞれ支払うことが決議された（以下「本件決議」という。）。

イ 原告は、令和元年10月16日、処分行政庁に対し、法34条1項2号イ、施行令69条4項1号に基づき、本件決議の内容に関する届出（以下「本件届出」という。）をした。

本件届出に係る届出書には、本件各代表者に係る「事前確定届出給与に関する事項」として、「職務執行期間開始の日の属する会計期間」の「今回の届出額」欄に、支給時期を令和2年6月30日と、支給額を2800万円（本件各届出給与額）とそれぞれ記載されており、本件株主総会の議事録が添付されていた。

(3) 本件各代表者に対する役員給与の支給及びこれに関する経理処理

ア 原告は、令和2年6月30日、本件各代表者に対し、「賞与」として、それぞれ2500万円（本件各支給給与額）を支払うとともに（この賞与を以下「本件各支給給与」という。）、本件事業年度に係る総勘定元帳の「役員賞与」勘定に、同日付けで本件各支給給与額をそれぞれ計上した。

イ 原告は、本件事業年度の損益計算書において、本件各支給給与額の合計額（5000万円）を「販売費及び一般管理費」として計上し、当該損益計算書を含む本件事業年度の財務諸表は、令和2年9月30日に開催された原告の定時株主総会において承認された。

ウ なお、原告は、本件各支給給与額が本件各届出給与額と異なることに関して、本件決議の内容を変更する株主総会等の決議をしておらず、かつ、処分行政庁に対し、施行令69条5項所定の変更後の定めの内容に関する届出をしていない。

(4) 本件訴えの提起に至る経緯

ア 原告は、本件事業年度の法人税について、前記(3)の経理処理を前提に、本件各支給給与額の合計額（5000万円）を所得の金額の計算上損金の額に算入して、令和2年8月24日、別表1-1の「確定申告」欄に記載のとおり、法人税の確定申告をし、併せて、別表1-2の「確定申告」欄に記載のとおり、本件課税事業年度の地方法人税の確定申告をした。

イ 処分行政庁は、調査に基づき、本件各支給給与は事前確定届出給与に該当しないとして、別表1-1及び1-2の各「更正処分等」欄に記載のとおり、本件各処分を行った。

ウ 原告は、令和3年10月5日、国税不服審判所長に対し、本件各処分の取消しを求めて審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、令和4年6月16日付けで、原告の審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。

エ 原告は、令和4年6月22日、前記ウの裁決に係る裁決書を受領した（弁論の全趣旨）。

オ 原告は、令和4年12月20日、本件訴えを提起した（当裁判所に顕著）。

(5) 課税の根拠及び計算に係る被告の主張

課税の根拠及び計算に係る被告の主張は、後記5【被告の主張】のほか、別紙3「課税の根拠及び適法性に関する被告の主張」のとおりである。原告は、後記

4の争点に関する部分を除き、その計算の基礎となる金額及び計算方法について不知又は争う旨主張しているものの、その理由を具体的に主張していない。

#### 4 争点

本件の主たる争点は、本件各支給給与額は損金の額に算入されないとしてされた本件法人税更正処分の適法性であり、より具体的には、**本件各支給給与の事前確定届出給与（法34条1項2号）該当性である。**

#### 5 争点に関する当事者の主張

##### 【被告の主張】

- (1) 役員給与の金額決定の恣意性の排除を図り、もって課税の公平を確保するため法34条が規定された趣旨及び同条1項2号の規定の文理並びに施行令69条4項及び5項の規定の内容に照らすと、実際に支給された役員給与が法令の要件を満たして事前確定届出給与に該当するというためには、当該役員給与の支給が事前確定届出給与に関する届出のとおりにされたものであることを要すると解すべきである。
- (2) しかし、本件各支給給与額（2500万円）は、本件各届出給与額（2800万円）と異なり、しかも、本件決議の内容を変更する株主総会等の決議は存在せず、かつ、原告は、処分行政庁に対し、施行令69条5項所定の変更後の定めの内容に関する届出をしていないのであって、本件各支給給与は、事前確定届出給与に関する届出（本件届出）のとおりにされたものということとはできないから、法34条1項2号の要件を満たさず、事前確定届出給与に当たらない。

##### 【原告の主張】

- (1) **役員給与は職務執行の対価であり、企業会計上は費用として処理されるのであるから、その額は原則として損金の額に算入されるべきであって、このような原則に反し、会社法等の実体法や企業会計上の原則を実質的な理由なく変容する法34条1項は、憲法29条に違反する疑いがあるため、これを憲法の規定に反しないように解釈適用するためには、法34条1項2号は、納税者である法人が事前確定届出給与に関する届出をすれば、納税者が支給した役員給与が損金性を有することを立証しなくても損金の額に算入して計算することを課税当局が認めるものとするという、手続上の便宜を与えたにすぎないものと解すべきである。**  
また、事前確定届出給与制度の趣旨が納税者間の課税の公平であるのであれば、課税の公平を害するような実質的な理由がない限り、役員給与は原則として損金に算入されるべきである。  
したがって、事前確定届出給与に関する届出がされており、所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて給与が支給されていれば、事前確定届出給与に関する届出書に記載された額と異なる額の役員給与が支給された場合であっても、課税の公平を害するような実質的な理由がない限り、実際に支給された役員給与の額は、同号に基づき、法人税の所得の計算上、損金に算入されると解すべきである。
- (2) 原告は、処分行政庁に対して本件届出をしており、本件決議による事前の定めに基づいて、本件各代表者に対して賞与を支払った。  
しかも、**本件においては、原告の経理部門等における過誤により、本件各届出給与額の一部（合計600万円）が未払になっているだけであり、原告には租税回避の意図はなく、本件各支給給与額を損金に算入したとしても、納税者間の課税の公平は害されない。**  
したがって、本件各支給給与は、法34条1項2号の要件を満たし、事前確定届出給与に該当する。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 事前確定届出給与制度の趣旨等

- (1) 役員給与は、**企業会計上は費用とされるが（乙13）、法人と役員との関係に鑑みると、役員給与の額を無制限に損金の額に算入することとすれば、法人が役員給与の額をほしいままに決定し、法人の所得の金額を殊更に少なくすることにより、法人税の課税を回避するなどの弊害が生ずるおそれがあり、課税の公平を害することから、法は、法22条3項柱書の「別段の定め」である法34条1項**

において、同項各号のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととしている。

そして、同項2号、施行令69条4項及び施行規則22条の3第1項3号は、事前に支給時期及び支給額が株主総会等において確定的に定められ、所轄税務署長に対して届出（事前確定届出給与に関する届出）がされた給与については、給与の支給額をほしいままに決定し、法人税の課税を回避する弊害がないため、これを損金に算入することを認めたものと解される。

その上で、事前に支給時期及び支給額が株主総会等において確定的に定められ、事前確定届出給与に関する届出がされたにもかかわらず、届けられた金額と異なる金額の役員給与が支払われた場合に無制限に損金への算入を認めることとすれば、例えば、支給額（施行規則22条の3第1項3号）を高額に定めて事前確定届出給与に関する届出を行うことによりあらかじめ枠取りをしておき、その後、上記のとおり届出をした金額より減額した額を支給するなどして損金の額をほしいままに操作し、法人税の課税を回避するなど、事前確定届出給与制度を設けた趣旨を没却し、課税の公平を害することになりかねない。そこで、施行令69条5項は、法人の財務状況等により、事前に確定及び届出をした額の給与を支給することを相当としない事態が生じた等の一定の事由（臨時改定事由及び業績悪化改定事由）に該当する場合に限り、変更後の定めの内容に関する届出をすることにより、支給額を変更した上で損金に算入することを認め〔この場合、変更後の定めの内容に関する届出が事前確定届出給与に関する届出に該当することになる。別紙2の2（2）参照〕、さらに、同条4項又は5項所定の届出期限を遵守することができなかったことについてやむを得ない事情があれば、本来の上記届出期限までにその届出があったものとして扱うことを認めている（同条7項）。

このような施行令及び施行規則の定めは、法34条1項2号イの趣旨、事業活動や給与支給の反復性、課税関係の明確化及び画一的処理等の観点に照らし、同号の委任の範囲内における合理的なものと認められる。

- (2) 以上のような法及び施行令の各規定の趣旨、内容及び文言に照らすと、法34条1項2号の「確定した額の金銭等を交付する旨の定めに基づいて支給する給与」とは、株主総会等の決議において役員給与が確定的に定められ、その決議に基づき、所轄税務署長に対して事前確定届出給与に関する届出がされた場合において、金額を含め、所定の手続に従って届出がされたとおりに支給する給与のみをいうものと解するのが相当である。

したがって、事前確定届出給与に関する届出がされた金額と異なる金額の役員給与が支給されたときは、同号の要件を満たさないものであって、この場合、法人税額の計算上、実際に支給された役員給与の額を損金の額に算入することはできない。

## 2 検討

本件各支給給与額は本件各届出給与額と異なり、しかも、原告は、施行令69条5項所定の変更後の定めの内容に関する届出をしていないのであるから〔前提事実（2）ア、イ、（3）ア、ウ〕、本件各支給給与は、法34条1項2号の「確定した額の金銭等を交付する旨の定めに基づいて支給する給与」に当たらない。

したがって、原告の本件事業年度の法人税額の計算上、本件各支給給与額の合計額（5000万円）を損金の額に算入することはできない。

## 3 原告の主張について

- (1) これに対し、原告は、前記第2の5【原告の主張】のとおり、①役員給与は職務執行の対価であり、企業会計上は費用として処理されるのであるから、その額は原則として損金の額に算入されるべきであって、このような原則に反し、会社法等の実体法や企業会計上の原則を実質的な理由なく変容する法34条1項は、憲法29条に違反する疑いがあるため、これを憲法の規定に反しないように解釈適用するためには、法34条1項2号は、納税者である法人が事前確定届出給与に関する届出をすれば、納税者が支給した役員給与が損金性を有することを立証しなくても損金の額に算入して計算することを課税当局が認めるものとするとい

う、手続上の便宜を与えたにすぎないものと解すべきであるなどとした上で、②事前確定届出給与に関する届出がされており、所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて給与が支給されていれば、事前確定届出給与に関する届出書に記載された額と異なる額の役員給与が支給された場合であっても、課税の公平を害するような実質的な理由がない限り、実際に支給された役員給与の額は、同号に基づき、法人税の所得の計算上、損金に算入されると解すべきであるとして、③本件各支給給与は、法34条1項2号の要件を満たし、事前確定届出給与に該当する旨主張する。

- (2) しかしながら、前記1(1)で説示したところから明らかなとおり、内国法人の法人税額の計算上、役員給与を原則として損金に算入すべきであるとか、法34条1項が会社法等の実体法や企業会計上の原則を実質的な理由なく変容するものということとはできないし、同項2号の「確定した額の金銭等を交付する旨の定めに基づいて支給する給与」の意義を前記1のとおりに解したからといって、法34条が憲法に違反するともいえないから、上記①の主張は、その前提において理由がない。

また、法34条1項2号、施行令69条4項及び施行規則22条の3第1項3号は、事前に支給時期及び支給額が株主総会等において確定的に定められ、事前確定届出給与に関する届出がされた給与については、給与の支給額をほしいままに決定し、法人税の課税を回避する弊害がないため、これを損金に算入することを認めたものと解されること、事前確定届出給与に関する届出書に記載された額と異なる額の役員給与が支給された場合に無制限に損金への算入を認めることとすれば、事前確定届出給与制度を設けた趣旨を没却し、課税の公平を害することになりかねないこと、このため、施行令69条5項は、一定の事由に該当する場合に限り、変更後の定めの内容に関する届出をすることにより損金に算入することを認めていること、このような施行令及び施行規則の定めは、法34条1項2号の委任の範囲内における合理的なものと認められることなどからすると、事前確定届出給与に関する届出がされた金額と異なる金額の役員給与が支給されたときは、当該給与は、同号の「確定した額の金銭等を交付する旨の定めに基づいて支給する給与」に当たらず、その額を損金の額に算入することはできないのであって(前記1)、このことは、役員給与を支給する者が租税回避の意図を有していたか否か等にかかわらずないから、上記②の主張も、理由がない。

したがって、本件各支給給与は事前確定届出給与に該当する旨の上記③の主張も、理由がない。

- (3) なお、原告は、本件各支給給与額と本件各届出給与額の差額(各300万円)については、役員給与の一部が未払の状態にすぎず、実質的には本件各届出給与額の役員給与が支給されたものと認められるべきであるし、仮にそのように認められないとしても、実際に支給された額(本件各支給給与額)については損金に算入されるべきものであるとも主張している。

しかしながら、原告は、本件事業年度に係る総勘定元帳の「役員賞与」勘定に本件各支給給与額を計上し、本件事業年度の損益計算書においても本件各支給給与額の合計額を「販売費及び一般管理費」として計上している一方〔前提事実(3)ア、イ〕、少なくとも本件各処分時に至るまで、上記差額を「未払賞与」として計上していないのであって(弁論の全趣旨)、原告のこのような会計処理に照らしても、本件各代表者に対する役員給与の一部が未払であるとはにわかに認め難い。

また、仮に、役員給与の一部が未払の状態にすぎないとしても、前記1で説示したとおり、法34条1項2号の要件を満たすとはいえない。

- (4) 原告は、そのほかにもるる主張するが、いずれも合理的な裏付けを欠くか、いわゆる立法論にわたるものであって、採用することができない。

#### 4 本件各処分の適法性について

- (1) 本件法人税更正処分について

以上によれば、本件各支給給与は事前確定届出給与に当たらず、また、法34条1項1号又は3号に掲げる給与のいずれにも当たらないから、原告の本件事業

年度における法人税の所得の計算上、本件各支給給与額は損金の額に算入されないこととなり、これにより算出した原告の本件事業年度における所得金額及び納付すべき法人税額は、別紙3の1記載のとおりと認められる。そして、これらの所得金額及び法人税額は、本件法人税更正処分における金額（別表1-1における「更正処分等」の項目の「所得金額」欄及び「納付すべき税額」欄記載の各金額）と同一であるから、本件法人税更正処分は、適法である。

(2) 本件地方法人税更正処分について

地方法人税法9条によれば、地方法人税の課税標準は、各課税事業年度の課税標準法人税額であり（同条1項）、各課税事業年度の課税標準法人税額は、各課税事業年度の基準法人税額であるところ（同条2項）、前記(1)のとおり、本件法人税更正処分が適法であることからすれば、本件課税事業年度の課税標準法人税額及び納付すべき税額は、別紙3の3記載のとおりと認められる。そして、これらの課税標準法人税額及び納付すべき税額は、本件地方法人税更正処分における金額（別表1-2における「更正処分等」の項目の「課税標準法人税額」の欄及び「納付すべき税額」欄記載の金額）と同一であるから、本件地方法人税更正処分は、適法である。

(3) 本件各賦課決定処分について

本件において、通則法65条4項1号の「正当な理由」は認められないところ（その旨の主張立証もない。）、本件事業年度の法人税及び本件課税事業年度の地方法人税に係る過少申告加算税の額は、いずれも別紙3の5記載のとおりであり、これは、本件各賦課決定処分における金額（別表1-1における「更正処分等」の項目の「過少申告加算税」欄記載の金額及び別表1-2における「更正処分等」の項目の「過少申告加算税」欄記載の金額）と同一であるから、本件各賦課決定処分は、適法である。

#### 第4 結論

以上によれば、原告の請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

(口頭弁論終結日 令和5年12月4日)

(東京地方裁判所民事第3部 裁判長裁判官 篠田賢治 裁判官 依田吉人 裁判官 佐々木健詞)

(別紙1) 指定代理人目録

富岡潤、岸岡貴子、中村志緒香、山元智晶、小西勉、今村亮

以上

(別紙2) 関係法令等の定め

##### 1 法の定め

(1) 法22条3項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、同項1号から3号までに掲げる額とする旨規定し、同項2号には、同項1号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額を規定している。

(2) 法34条1項は、内国法人がその役員に対して支給する給与のうち、同項各号に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない旨規定しており、同項2号は、その役員の職務につき所定の時期に、確定した額の金銭等を交付する旨の定めに基づいて支給する給与で、定期同額給与（同項1号）及び業績連動給与（同項3号）のいずれにも該当しないものであって、イからハまでに掲げる場合に該当する場合にはそれぞれに定める要件を満たすものに限る旨規定している。そして、同号イは、その給与が定期給与を支給しない役員に対して支給する給与（同族会社に該当しない内国法人が支給する給与で金銭によるものに限る。）以外の給与である場合には、政令で定めるところにより納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関する届出（以下「事前確定届出給与に関する届出」という。）をしていることを要件として定めている。

相続税

最高裁

Z 2 7 2 - 1 3 7 0 4

最高裁判所（第三小法廷）令和2年（行ヒ）第283号相続税更正処分等取消請求上告受理事件（棄却）（確定）

国側当事者・国（札幌南税務署長）

令和4年4月19日判決

【税務訴訟資料 第272号（順号13704）】

【税務大学校ホームページ】

【裁判所ホームページ最高裁判所判例集】

【土地建物の評価／節税目的で取得した不動産における評価通達6の適用の是非】

## 要点

投稿日：2022年10月19日

節税目的で取得した不動産の評価について、通達評価によると実質的な租税負担の公平に反する事情がある場合は、評価通達6を適用する合理的な理由があると判断された事例

被相続人（平成24年6月17日相続開始）は、平成21年に2棟の不動産（各不動産）を13億8700万円で購入し、その際、信託銀行等から10億5500万円の借入れをしました。納税者（上告人）らは、各不動産の価額を通達評価額（3億3370万円余）に基づき相続税の申告をしましたが、課税庁は、評価通達6《この通達により難しい場合の評価》を適用し、鑑定評価額（12億7300万円）に基づき各更正処分を行いました。

最高裁は、財産の価額について、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反する事情がある場合には、合理的な理由があると認められるから、その財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によることが租税法上の一般原則としての平等原則に違反するものではないと判示しました。その上で、各不動産の価額について、通達評価することは、租税負担の軽減を意図して行った各不動産の購入・借入れのような行為をせず、又はすることのできない他の納税者と上告人らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反するから、上記事情があるとして、鑑定評価によることが平等原則に違反するものではないと判断しました。結果、各更正処分は適法であるとして、原審を是認しました。

※研修サイトに解説動画があります。

「判例を読み解くTAINS講座③節税目的で取得した不動産に総則6項を適用

の事情」とは～」

～適用が認められる「特別

## 概要

### 判示事項

- 1 本件は、共同相続人である上告人らが、甲不動産及び乙不動産（各不動産）について、財産評価基本通達（評価通達）の定める方法により価額を評価して相続税の申告をしたところ、札幌南税務署長から、各不動産の価額は評価通達の定めによって評価することが著しく不相当（評価通達6）と認められるから鑑定評価額をもって評価すべきであるとして、各更正処分等を受けたため、被上告人を相手に、これらの取消しを求める事案である。
- 2 原審は、各不動産の価額については、評価通達の定める方法により評価すると実質的な租税負担の公平を著しく害し不当な結果を招来すると認められるから、他の合理的な方法によって評価することが許されると判断した上で、各鑑定評価額は各不動産の時価（客観的な交換価値）であると認められるから、各更正処分等は適法であるとした。所論は、原審の上記判断には相続税法22条等の法令の解釈適用を誤った違法があるというものである。
- 3 相続税の課税価格に算入される財産の価額は、当該財産の取得の時に客観的な交換価値としての時価を上回らない限り、相続税法22条に違反するものではない。各鑑定評価額は、客観的な交換価値としての時価であると認められるから、これが各通達評価額を上回るからといって、相続税法22条に違反するものということとはできない。
- 4 他方、課税庁が評価通達に従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのは、合理的な理由がない限り、租税法上の一般原則としての平等原則に違反するものとして違法というべきである。もっとも、財産の価額について、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があると認められるから、当該財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのが平等原則に違反するものではないと解するのが相当である。
- 5 各通達評価額（3億3370万円余）と各鑑定評価額（12億7300万円）との間には大きな乖離があるものの、このことをもって上記事情があるということとはできない。もっとも、本件購入・借入れ（13億8700万円の各不動産の購入・10億5500万円の借入れ）が行われなければ課税価格の合計額は6億円を超えるものであったにもかかわらず、これが行われたことにより、各不動産の価額を評価通達の定める方法により評価すると、課税価格の合計額は2826万1000円にとどまり、基礎控除の結果、相続税の総額が0円になるというのであるから、上告人らの相続税の負担は著しく軽減されることになるというべきである。そして、被相続人及び上告人らは、本件購入・借入れが近い将来発生することが予想される被相続人からの相続において上告人らの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて本件購入・借入れを企画して実行したというのであるから、租税負担の軽減をも意図してこれを行ったものといえる。
- 6 そうすると、各不動産の価額について評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことは、本件購入・借入れのような行為をせず、又はすることのできない他の納税者と上告人らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反するというべきであるから、上記事情があるものといえることができる。
- 7 したがって、各不動産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのが上記の平等原則に違反するということとはできない。
- 8 以上によれば、各更正処分において、各不動産の価額を各鑑定評価額に基づき評価したことは、適法というべきである。所論の点に関する原審の判断は、以上の趣旨をいうものとして是認することができる。論旨は採用することができない。

判決年月日 R04-04-19 (R01-08-27) (R02-06-24)  
国税庁訴資 Z272-13704 (Z269-13304) (Z270-13417)

判決年月日 (R03-12-21)  
国税庁訴資 (Z271-13645)

## 本文

### 判決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の東京高等裁判所令和元年（行コ）第239号相続税更正処分等取消請求事件について、同裁判所が令和2年6月24日に言い渡した判決に対し、上告人らから上告があった。よって、**当裁判所は、次のとおり判決する。**

### 主文

**本件上告を棄却する。**

上告費用は上告人らの負担とする。

### 理由

上告代理人増田英敏、上告復代理人大山勉、上告補佐人戸井敏夫の上告受理申立て理由について

- 1 本件は、共同相続人である上告人らが、相続財産である不動産の一部について、財産評価基本通達〔昭和39年4月25日付け直資56、直審（資）17国税庁長官通達。以下「評価通達」という。〕の定める方法により価額を評価して相続税の申告をしたところ、札幌南税務署長から、当該不動産の価額は評価通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められるから別途実施した鑑定による評価額をもって評価すべきであるとして、それぞれ更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）を受けたため、被上告人を相手に、これらの取消しを求める事案である。
- 2 **原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。**
  - (1) **相続税法22条は、同法第3章で特別の定めのあるものを除くほか、相続等により取得した財産の価額は当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額はその時の現況による旨を規定する。**
  - (2) **評価通達1(2)は、時価とは課税時期（相続等により財産を取得した日等）においてそれぞれの財産の現況に応じ不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は評価通達の定めによって評価した価額による旨を定める。他方、評価通達6は、評価通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は国税庁長官の指示を受けて評価する旨を定める。**
  - (3) **D（以下「被相続人」という。）は、平成24年6月17日に94歳で死亡し、上告人らほか2名（以下「共同相続人ら」という。）がその財産を相続により取得した（以下、この相続を「本件相続」という。）。**

**被相続人の相続財産には、第1審判決別表1記載の土地及び同別表2記載の建物（以下、併せて「本件甲不動産」という。）並びに同別表3記載の土地及び建物（以下、併せて「本件乙不動産」といい、本件甲不動産と併せて「本件各不動産」という。）が含まれていたところ、これらについては、被相続人の遺言に従って、上告人らのうちの1名が取得した。なお、同人は、平成25年3月7日付けで、本件乙不動産を代金5億1500万円で第三者に売却した。**
  - (4) **本件各不動産が被相続人の相続財産に含まれるに至った経緯等は、次のとおりである。**
    - ア **被相続人は、平成21年1月30日付けで信託銀行から6億3000万円を借り入れた上、同日付けで本件甲不動産を代金8億3700万円で購入した。**

イ 被相続人は、平成21年12月21日付けで共同相続人らのうちの1名から4700万円を借り入れ、同月25日付けで信託銀行から3億7800万円を借り入れた上、同日付けで本件乙不動産を代金5億5000万円で購入した。

ウ 被相続人及び上告人らは、上記ア及びイの本件各不動産の購入及びその購入資金の借入れ（以下、併せて「本件購入・借入れ」という。）を、被相続人及びその経営していた会社の事業承継の過程の一つと位置付けつつも、本件購入・借入れが近い将来発生することが予想される被相続人からの相続において上告人らの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて企画して実行したものである。

エ 本件購入・借入れがなかったとすれば、本件相続に係る相続税の課税価格の合計額は6億円を超えるものであった。

(5) 本件各更正処分及び本件各賦課決定処分の経緯は、次のとおりである。

ア 上告人らは、本件相続につき、評価通達の定める方法により、本件甲不動産の価額を合計2億0004万1474円、本件乙不動産の価額を合計1億3366万4767円と評価した上（以下、これらの価額を併せて「本件各通達評価額」という。）、平成25年3月11日、札幌南税務署長に対し、本件各通達評価額を記載した相続税の申告書を提出した。上記申告書においては、課税価格の合計額は2826万1000円とされ、基礎控除の結果、相続税の総額は0円とされていた。

イ 国税庁長官は、札幌国税局長からの上申を受け、平成28年3月10日付けで、同国税局長に対し、本件各不動産の価額につき、評価通達6により、評価通達の定める方法によらずに他の合理的な方法によって評価することとの指示をした。

ウ 札幌南税務署長は、上記指示により、平成28年4月27日付けで、上告人らに対し、不動産鑑定士が不動産鑑定評価基準により本件相続の開始時における本件各不動産の正常価格として算定した鑑定評価額に基づき、本件甲不動産の価額が合計7億5400万円、本件乙不動産の価額が合計5億1900万円（以下、これらの価額を併せて「本件各鑑定評価額」という。）であることを前提とする本件各更正処分（本件相続に係る課税価格の合計額を8億8874万9000円、相続税の総額を2億4049万8600円とするもの）及び本件各賦課決定処分をした。

3 原審は、上記事実関係等の下において、本件各不動産の価額については、評価通達の定める方法により評価すると実質的な租税負担の公平を著しく害し不当な結果を招来すると認められるから、他の合理的な方法によって評価することが許されると判断した上で、本件各鑑定評価額は本件各不動産の客観的な交換価値としての時価であると認められるからこれを基礎とする本件各更正処分は適法であり、これを前提とする本件各賦課決定処分も適法であるとした。所論は、原審の上記判断には相続税法22条等の法令の解釈適用を誤った違法があるというものである。

4 (1) 相続税法22条は、相続等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時における時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。そして、評価通達は、上記の意味における時価の評価方法を定めたものであるが、上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発した通達にすぎず、これが国民に対し直接の法的効力を有するというべき根拠は見当たらない。そうすると、相続税の課税価格に算入される財産の価額は、当該財産の取得の時における客観的な交換価値としての時価を上回らない限り、同条に違反するものではなく、このことは、当該価額が評価通達の定める方法により評価した価額を上回るか否かによって左右されないというべきである。

そうであるところ、本件各更正処分に係る課税価格に算入された本件各鑑定評価額は、本件各不動産の客観的な交換価値としての時価であると認められるというのであるから、これが本件各通達評価額を上回るからといって、相続税法22条に違反するものということはいえない。

(2) ア 他方、租税法上の一般原則としての平等原則は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に取り扱われることを要求するものと解される。そして、

評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法というべきである。もっとも、上記に述べたところに照らせば、相続税の課税価格に算入される財産の価額について、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があると認められるから、当該財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのが上記の平等原則に違反するものではないと解するのが相当である。

イ これを本件各不動産についてみると、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間には大きな乖離があるということが出来るものの、このことをもって上記事情があるということとはできない。

もっとも、本件購入・借入れが行われなければ本件相続に係る課税価格の合計額は6億円を超えるものであったにもかかわらず、これが行われたことにより、本件各不動産の価額を評価通達の定める方法により評価すると、課税価格の合計額は2826万1000円にとどまり、基礎控除の結果、相続税の総額が0円になるというのであるから、上告人らの相続税の負担は著しく軽減されることになるというべきである。そして、被相続人及び上告人らは、本件購入・借入れが近い将来発生することが予想される被相続人からの相続において上告人らの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて本件購入・借入れを企画して実行したというのであるから、租税負担の軽減をも意図してこれを行ったものといえる。そうすると、本件各不動産の価額について評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことは、本件購入・借入れのような行為をせず、又はすることのできない他の納税者と上告人らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反するというべきであるから、上記事情があるものということが出来る。

ウ したがって、本件各不動産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのが上記の平等原則に違反するということとはできない。

5 以上によれば、本件各更正処分において、札幌南税務署長が本件相続に係る相続税の課税価格に算入される本件各不動産の価額を本件各鑑定評価額に基づき評価したことは、適法というべきである。所論の点に関する原審の判断は、以上の趣旨をいうものとして認めることができる。論旨は採用することができない。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

(裁判長裁判官 長嶺安政 裁判官 戸倉三郎 裁判官 宇賀克也 裁判官 林道晴 裁判官 渡邊恵理子)

#### 当事者目録

上告人 A

上告人 B

上告人 C

上記3名訴訟代理人弁護士 増田英敏

同訴訟復代理人弁護士 大山勉

同補佐人税理士 戸井敏夫

被上告人 国

同代表者法務大臣 古川禎久

処分行政庁 札幌南税務署長 松宮清彦

同指定代理人 武笠圭志 小原一人 吉田俊介 岩本雅也 川崎令子 竹内新 高橋紀子

淵政博 尾形信周 久恵茂樹 大西規行 森池友彦 朴澤勲 中祐規 傳法章由

相続税

高裁

Z 2 7 0 - 1 3 4 1 7

東京高等裁判所令和元年（行コ）第239号相続税更正処分等取消請求控訴事件（棄却）（上告・上告受理申立て）

国側当事者・国（札幌南税務署長）

令和2年6月24日判決

【税務訴訟資料 第270号-57（順号13417）】

【税務大学校ホームページ】

【金融・商事判例1600号36頁】

【土地建物の評価／「特別の事情」の有無／節税目的で取得した不動産に評通6を適用】

## 要点

## 概要

### 判示事項

- 1 本件は、控訴人らが、相続により取得した各不動産（甲不動産及び乙不動産）について、財産評価基本通達（評価通達）の定めによって評価することが著しく不相当とは認められず、相続開始時における相続税法22条に規定する時価を各鑑定評価額とすることは違法であるなどとして、被控訴人に対し、相続税の各更正処分等の取消しを求める事案である。
- 2 当裁判所は、各更正処分について、各不動産に係る相続税法22条に規定する時価を、評価通達の定めによって評価した各通達評価額とせず、各鑑定評価に基づく各鑑定評価額としたことは適法であり、また、控訴人らの主張する国税庁長官の指示の有無は、各更正処分の効力を左右するものではなく、さらに、各更正処分等については、行政手続法14条1項本文の趣旨が求める程度に理由が提示されているものと認められるから、各更正処分等は適法であり、これらの取消しを求める旨の控訴人らの請求はいずれも棄却すべきものと判断する。
- 3 各通達評価額が、各鑑定評価額、各取引額及び乙不動産売却額と相当程度かい離していることに加え、これによって、相続税額にも相当額の差を生じており、これらについて、被相続人及び控訴人らが意図してあえて実行したものと認められることからすると、各不動産については、評価通達の定めによって適正な時価を適切に算定することが困難であると認めるのが相当であるから、各不動産については、評価通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いるという形式的な平等を貫くと、各不動産の購入及び各借入れに相当する行為を行わなかった他の納税者との間で、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害し、法の趣旨及び評価通達の趣旨に反することになるなど、評価通達に定められた方法によることが不当な結果を招来すると認められるような特別の事情がある場合に当たるものと認められるから、評価通達の定める方法以外の他の合理的な方法によって評価することが許されるものと解される。
- 4 控訴人らは、財産を評価通達の定めによらずに評価する要件である「特別の事情」については、処分行政庁のみならず、納税者にとっても、その要件に該当する評価根拠事実を特定することができる程度の一般化した判断基準が示されていなければ、時価評価の予測可能性と法的安定性を害し、租税法律主義に違反すると主張する。しかし、相続によって取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価によるということは、相続税法22条によって定められており、評価通達1（2）及び同6の定めからすると、上記3の特別の事情がある場合に、評価通達の定める評価方法以外の方法によって評価した価額を当該財産の時価とすることについて、それがどのような場合であるかについて通達等によってあらかじめ示されていなかったからといって、租税法律主義に違反するものとは解さ

れない。なお、控訴人らが、各通達評価額が時価とかい離していることを想定することは、可能であったというべきであり、各更正処分等が時価評価の予測可能性を侵害しているとはいえない。

- 5 控訴人らは、時価評価に全く影響しない相続開始前後の事情や租税回避又は租税負担の減少の意図などは、財産を評価通達の定めによらずに評価する要件である「特別の事情」に当たらず、租税回避の否認のための特段の規定もない以上、評価通達6を租税回避措置の否認のために用いることは租税法主義に反するなど主張する。しかし、相続税法22条の規定する財産の時価の判断において、相続開始前後の事情を考慮することができないとの控訴人らの主張を採用することができないことは、原判決で説示するとおりである。また、本件における被控訴人の主張や各通知書の記載によれば、処分行政庁は、単に税負担の軽減を結果としてもたらず行為を阻止するために評価通達6を適用したものと認められないから、控訴人らの主張はその前提を誤るものというべきである。

判決年月日 R02-06-24 (R01-08-27) (R03-12-21)  
国税庁訴資 Z270-13417 (Z269-13304) (Z271-13645)  
上告棄却

判決年月日 (R04-04-19)  
国税庁訴資 (Z272-13704)  
上告審 棄却

## 本文

## TAINSキーワード

## 別紙リンク

原本URL 原本なし

関連判決等	地裁	<a href="#">Z269-13304</a>
	高裁	Z270-13417 (閲覧中)
	最高裁	<a href="#">Z271-13645</a>
	最高裁	<a href="#">Z272-13704</a>



東京地方裁判所平成29年（行ウ）第539号相続税更正処分等消請求事件（棄却）（控訴）  
国側当事者・国（札幌南税務署長）

令和元年8月27日判決

【税務訴訟資料 第269号-81（順号13304）】

【税務大学校ホームページ】

【裁判所ホームページ行政事件裁判例集】

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

【土地建物の評価／「特別の事情」の有無／節税目的で取得した不動産に評通6を適用】

## 要点

## 概要

### 判示事項

- 1 本件は、被相続人（平成24年6月相続開始）の相続人である原告らが、本件相続により取得した財産の価額を財産評価基本通達（評価通達）の定める評価方法により評価して相続税の申告をしたところ、処分行政庁から、相続財産のうち一部の土地及び建物（賃貸用不動産）の価額につき評価通達の定めにより評価することが著しく不相当と認められるとして、各鑑定評価額に基づき、相続税の各更正処分等を受けたため、その取消しを求めめる事案である。
- 2 評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することができないなど、評価通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いるという形式的な平等を貫くことによって、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかである特別の事情（評価通達6参照）がある場合には、他の合理的な方法によって評価することが許されるものと解すべきである。
- 3 各通達評価額は、それぞれ、各鑑定評価額の約4分の1（甲不動産につき約26.53%、乙不動産につき約25.75%）の額にとどまっている。そして、実際に被相続人又は原告Cが各不動産を売買した際の価格をみると、各通達評価額からのかい離の程度は、各鑑定評価額よりも更に大きいもの又は同程度であった。
- 4 これらに加え、①本件全証拠によっても、被相続人又は原告Cの各不動産の売買につき、市場価格と比較して特別に高額又は低額な価格で売買が行われた旨をうかがわせる事情等が見当たらないことや、②各鑑定評価は、いずれも、原価法による積算価格を参考にとどめ、収益還元法による収益価格を標準に鑑定評価額を求めたものであること、③不動産鑑定士が不動産鑑定評価基準に基づき算定する不動産の正常価格は、基本的に、当該不動産の客観的な交換価値（相続税法22条に規定する時価）を示すものと考えられること（地価公示法2条参照）をも勘案すれば、各通達評価額が相続開始時における各不動産の客観的な交換価値を示していること（相続開始時における各不動産の客観的な交換価値を算定するにつき、評価通達の定める評価方法が合理性を有すること）については、相応の疑義があるといわざるを得ない。
- 5 K信託銀行等からの各借入れ及び各不動産の購入がなければ、本件相続に係る課税価格は、6億円を超えるものであったにもかかわらず、各借入れ及び各不動産の購入がされたことにより、相続税の申告による課税価格は、2826万1000円にとどまるものとされ、基礎控除（1億円）により、本件相続に係る相続税は課されないこととされたものである。
- 6 上記の経緯等に加え、K信託銀行が各借入れに係る貸出しに際し作成した各貸出稟議書の記載や証拠にもよれば、被相続人及び原告らは、各不動産の購入及び各借入れを、被相

続人及びG社の事業承継の過程の一つと位置付けつつも、それらが近い将来発生することが予想される本件被相続人の相続において原告らの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、それを期待して、あえてそれらを企画して実行したと認められ、これを覆すに足る証拠は見当たらない。

7 以上にみた事実関係の下では、本件相続における各不動産については、評価通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いるという形式的な平等を貫くと、各不動産の購入及び各借入れに相当する行為を行わなかった他の納税者との間で、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかというべきであり、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によって評価することが許されるというべきである。

8 **そして、本件全証拠によっても各鑑定評価の適正さに疑いを差し挟む点が特段見当たらないことに照らせば、各不動産の相続税法22条に規定する時価は、各鑑定評価額であると認められる。**

判決年月日 R01-08-27 (R02-06-24) (R03-12-21)  
国税庁訴資 Z269-13304 (Z270-13417) (Z271-13645)  
上告棄却

判決年月日 (R04-04-19)  
国税庁訴資 (Z272-13704)  
上告審 棄却

## 本文

## TAINSキーワード

別紙リンク [▼ 別表1～別表6-2](#)

原本URL 原本なし

関連判決等	地裁	Z269-13304 (閲覧中)
	高裁	<a href="#">Z270-13417</a>
	最高裁	<a href="#">Z271-13645</a>
	最高裁	<a href="#">Z272-13704</a>



## 地裁判決の別表

別表1 本件甲土地の明細

所在	地番	地目	地積
東京都杉並区●●	●●	宅地	378.67㎡

別表2 本件甲建物の明細

所在	家屋番号	種類	構造	床面積
東京都杉並区●●	●●	共同住宅 店舗	鉄筋コン クリート 造陸屋根 8階建	1階 195.45㎡
				2階 211.77㎡
				3階 211.77㎡
				4階 211.77㎡
				5階 193.64㎡
				6階 169.65㎡
				7階 152.60㎡
				8階 102.21㎡

別表3 本件乙不動産の明細

所在	地番	地目	地積	種類・構造	床面積
神奈川県川崎市川崎区●●	●●	宅地	281.65㎡	駐輪場 居宅  鉄筋コンク リート造陸 屋根7階建	1階 151.16㎡
					2階 129.48㎡
					3階 129.48㎡
					4階 129.48㎡
					5階 129.48㎡
					6階 129.48㎡
					7階 129.48㎡
専有部分の家屋番号等					
●● (駐輪場)					
●● ~ ●● ●● ~ ●● ●● ~ ●●					
●● ~ ●● ●● ~ ●● ●● ~ ●●					
●● ~ ●●					

別表4 課税処分等の経緯

(単位：円)

項目		区分		申告	更正処分等	審査請求	裁決
		年月日	順号				
				平成25年3月11日	平成28年4月27日	平成28年7月27日	平成29年5月23日
各人の合計	取得財産の価額	1	1,001,560,697	1,885,817,430	1,001,560,697	棄却	
	債務及び葬式費用の金額	2	997,067,111	997,067,111	997,067,111		
	課税価格	3	28,261,000	888,749,000	28,261,000		
	相続税の総額	4	0	240,498,600	0		
原告A	取得財産の価額	5	10,294,044	10,294,044	10,294,044	棄却	
	債務及び葬式費用の金額	6	2,032,611	2,032,611	2,032,611		
	課税価格	7	8,261,000	8,261,000	8,261,000		
	納付すべき税額	8	0	2,235,400	0		
	過少申告加算税の額	9	-	309,500	-		
原告B	取得財産の価額	10	20,000,000	20,000,000	20,000,000	棄却	
	債務及び葬式費用の金額	11	0	0	0		
	課税価格	12	20,000,000	20,000,000	20,000,000		
	納付すべき税額	13	0	5,412,000	0		
	過少申告加算税の額	14	-	786,500	-		
原告C	取得財産の価額	15	971,266,653	1,855,523,386	971,266,653	棄却	
	債務及び葬式費用の金額	16	995,034,500	995,034,500	995,034,500		
	課税価格	17	0	860,488,000	0		
	納付すべき税額	18	0	279,241,200	0		
	過少申告加算税の額	19	-	41,861,000	-		

別表5 相続税の課税価格計算明細表（被告主張額）

（単位：円）

順号	区分		合計	原告A	原告B	原告C
1	取得した財産の価額	本件各不動産	1,187,942,974	0	0	1,187,942,974
2		本件各不動産以外の不動産	201,546,084	9,694,044	0	191,852,040
3		有価証券	24,647,140	600,000	0	24,047,140
4		現金・預貯金等	75,968,315	0	20,000,000	55,968,315
5		その他の財産	395,712,917	0	0	395,712,917
6		合計 (1~5)	1,885,817,430	10,294,044	20,000,000	1,855,523,386
7	債務等の金額	債務	995,034,500	0	0	995,034,500
8		葬式費用	2,032,611	2,032,611	0	0
9		合計 (7+8)	997,067,111	2,032,611	0	995,034,500
10	純資産価額 (6-9)		888,750,319	8,261,433	20,000,000	860,488,886
11	課税価格 注1		888,749,000	8,261,000	20,000,000	860,488,000
12	遺産に係る基礎控除額		100,000,000	5000万円+ (1000万円×5人)		
13	課税遺産総額 (11-12)		788,749,000			
14	相続税の総額 注2		240,498,600			
15	相続税の総額のおん分割合		1	8,261,000/888,749,000	20,000,000/888,749,000	860,488,000/888,749,000
16	各相続人の相続税額 (14×各人の15)		240,498,599	2,235,455	5,412,070	232,851,074
17	相続税額の2割加算が行われる 場合の加算金額		46,570,214	0	0	46,570,214
18	未成年者控除額		180,000	0	0	180,000
19	納付すべき相続税額 注3		286,888,600	2,235,400	5,412,000	279,241,200
20	通常分	加算税の基礎 注4 となる税額		2,230,000	5,410,000	279,240,000
21		加算税の割合		10%	10%	10%
22		過少申告加算税 (20×21)		223,000	541,000	27,924,000
23	加重分	加算税の基礎 注4 となる税額		1,730,000	4,910,000	278,740,000
24		加算税の割合		5%	5%	5%
25		過少申告加算税 (23×24)		86,500	245,500	13,937,000
26	過少申告加算税額 (22+25)		42,957,000	309,500	786,500	41,861,000

注1 順号11欄の各人の金額は、通則法118条1項の規定により、1000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

注2 順号14欄は、順号13欄の金額に相続税法16条に規定する税率を適用して算出した金額である。

注3 順号19欄は、通則法119条1項の規定により、相続人ごとに1000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

注4 順号20及び23欄は、通則法118条3項の規定により、相続人ごとに1万円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

別表 6-1 取得した財産の価額

(単位：円)

順号		財産の明細			価額		各相続人の取得額（被告主張額）			
		種類	所在場所等	数量	申告額	被告主張額	原告 A	原告 B	原告 C	
1	本件各不動産	土地	東京都杉並区●●	378.67 m <sup>2</sup>	83,656,734	222,942,974	0	0	222,942,974	
2		家屋	東京都杉並区●●	1,448.86 m <sup>2</sup>	86,364,740	446,000,000	0	0	446,000,000	
3		土地	川崎市川崎区●●	281.65 m <sup>2</sup>	58,162,741	519,000,000	0	0	519,000,000	
4		家屋	川崎市川崎区●●	928.04 m <sup>2</sup>	75,502,026					
5		(本件各不動産計 1～4)				303,686,241	1,187,942,974	0	0	1,187,942,974
6	本件各不動産以外の財産	土地	札幌市豊平区●●	436.45 m <sup>2</sup>	21,969,583	申告額のとおり	0	0	21,969,583	
7		土地	札幌市豊平区●●	3,261.00 m <sup>2</sup>	164,148,957	申告額のとおり	0	0	164,148,957	
8		土地	札幌市南区●●	285.48 m <sup>2</sup>	9,694,044	申告額のとおり	9,694,044	0	0	
9		家屋	札幌市豊平区●●	289.23 m <sup>2</sup>	5,119,000	申告額のとおり	0	0	5,119,000	
10		家屋	札幌市豊平区●●	9.91 m <sup>2</sup>	8,800	申告額のとおり	0	0	8,800	
11		家屋	札幌市豊平区●●	96.48 m <sup>2</sup>	605,700	申告額のとおり	0	0	605,700	
12		(本件各不動産以外の不動産計 6～11)				201,546,084	201,546,084	9,694,044	0	191,852,040
13		有価証券				24,647,140	申告額のとおり	600,000	0	24,047,140
14		現金・預貯金等				75,968,315	申告額のとおり	0	20,000,000	55,968,315
15		その他の財産				395,712,917	申告額のとおり	0	0	395,712,917
16		(本件各不動産以外の財産計 12～15)				697,874,456	697,874,456	10,294,044	20,000,000	667,580,412
17	《取得した財産の価額合計 5+16》				1,001,560,697	1,885,817,430	10,294,044	20,000,000	1,855,523,386	

注 「申告額」欄の各金額は、本件申告の金額である（乙第1号証参照）。

別表 6 - 2 債務等の金額

(単位：円)

順号	債務等の明細		金額		各相続人の負担額 (被告主張額)		
	種類等	債務者・支払先	申告額	被告主張額	原告A	原告B	原告C
1	銀行借入金	K信託銀行	582,677,775	申告額のとおり	0	0	582,677,775
2	銀行借入金	K信託銀行	354,247,825	申告額のとおり	0	0	354,247,825
3	借入金	E	26,200,000	申告額のとおり	0	0	26,200,000
4	預り保証金・預り敷金		20,277,000	申告額のとおり	0	0	20,277,000
5	公租公課		11,631,900	申告額のとおり	0	0	11,631,900
6	(債務計)		995,034,500	995,034,500	0	0	995,034,500
7	葬式費用	申告分合計	2,032,611	申告額のとおり	2,032,611	0	0
8	(葬式費用計)		2,032,611	2,032,611	2,032,611	0	0
9	《債務等の金額合計》		997,067,111	997,067,111	2,032,611	0	995,034,500

注 「申告額」欄の各金額は、本件申告の金額である (乙第1号証参照)。

**(参考) 事例5 節税目的で取得した不動産の評価と令和8年度税制改正大綱(令和7年12月19日)**

(下線は講師が追記)

20～21 頁

③ 不動産に係る公平の確保

イ 貸付用不動産の評価方法の見直し

貸付用不動産の市場価格と通達評価額との乖離の利用によって相続税や贈与税の税額が大幅に圧縮されている事例が把握されていることを踏まえ、納税者の予測可能性を確保し、評価の適正化及び課税の公平性を図る観点から、関係団体等の意見を聴きつつ、貸付用不動産の評価方法の見直しを行う。

82 頁

(4) 相続税等の財産評価の適正化

相続税法の時価主義の下、貸付用不動産の市場価格と相続税評価額との乖離の実態を踏まえ、その取引実態等を考慮し、次の見直しを行う。

① 被相続人等が課税時期前5年以内に対価を伴う取引により取得又は新築をした一定の貸付用不動産については、課税時期における通常取引価額に相当する金額によって評価する。

(注) 上記の課税時期における通常取引価額に相当する金額については、課税上の弊害がない限り、被相続人等が取得等をした貸付用不動産に係る取得価額を基に地価の変動等を考慮して計算した価額の 100 分の 80 に相当する金額によって評価することができることとする。

② 不動産特定共同事業契約又は信託受益権に係る金融商品取引契約のうち一定のものに基づく権利の目的となっている貸付用不動産については、その取得の時期にかかわらず、課税時期における通常取引価額に相当する金額によって評価する。

(注) 上記の課税時期における通常取引価額に相当する金額については、課税上の弊害がない限り、出資者等の求めに応じて事業者等が示した適正な処分価格・買取価格等、(略)を参酌して求めた金額によって評価することができることとする。ただし、これらに該当するものがないと認められる場合には、上記①に準じて評価(取得時期や評価の安全性を考慮)する。

(注) 上記の改正は、令和9年1月1日以後に相続等により取得をする財産の評価に適用する。ただし、上記①の改正については、当該改正を通達に定める日までに、被相続人等がその所有する土地(同日の5年前から所有しているものに限る。)に新築をした家屋(同日において建築中のものを含む。)には適用しない。

## 事例6

所得税

裁決

F0-1-1688

（同族会社の行為計算否認／低利貸付け） 同族会社への低利率による金員の貸付けは、経済的合理性を欠くものと認められるから所得税法157条1項の規定が適用され、適正な貸付利率（国内銀行の貸出約定平均金利）で受け取るべき利息を計算するのが相当であるとした事例（平成29年分ないし令和3年分所得税及び復興特別所得税の各更正処分並びに過少申告加算税の各賦課決定処分・棄却・令06-05-15裁決）

【大裁（所）令5-47】

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

## 要点

投稿日：2025年11月07日

※研修サイトに解説動画があります。

「判例を読み解くTAINS講座④ 同族会社の行為計算否認／低利貸付け～同族会社への低利率による金員の貸付け～」

## 概要

〔裁決の要旨〕

- 1 本件は、請求人ら（請求人、弟、亡父、母）が、同族会社に対する貸付金に係る利息を雑所得として申告したところ、原処分庁が、貸付利率が著しく低いとして、所得税法第157条《同族会社等の行為又は計算の否認等》第1項の規定を適用し、適正な貸付利率で受け取るべき利息を計算するなどして更正処分等をしたのに対し、請求人らが、当該貸付けには経済的合理性があるとして、更正処分等の全部の取消しを求めた事案である。
- 2 所得税法第157条第1項規定の「所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、同族会社の行為又は計算のうち、経済的かつ実質的な見地において不自然、不合理なもの、すなわち、経済的合理性を欠くものであって、当該株主等の所得税の負担を減少させる結果となるものをいうと解するのが相当である。そして、同族会社の行為又は計算が、独立当事者間の通常取引との比較において異常又は変則的であり、かつ、当該行為又は計算を行ったことにつき租税回避以外に正当で合理的な理由や目的があったとは認められない場合には、当該行為又は計算が経済的合理性を欠くと評価されるというべきである。
- 3 ①本件貸付金（合計81億6000万円）のような多額の金員を、弁済期限を定めず、無担保で貸し付けたこと、②本件貸付利率（預入期間1年の大口定期預金の年利率）は、日本銀行が公表している国内銀行における貸出約定平均金利の約100分の1又は約500分の1にすぎないこと、③金員の貸付け（本件消費貸借）の原資の大部分（78億円）は、同族会社が発行した社債の償還金であり、本件貸付利率は、社債の年利率と比較して、著しく低くなっていることが認められる。以上からすれば、貸付利率を本件貸付利率とする本件消費貸借は、独立当事者間の通常取引との比較において、明らかに異常又は変則的であるといわざるを得ない。
- 4 同族会社が発行する社債から生じる利子については、従前は源泉分離課税により課税することとされていたものが、税制改正により、当該同族会社の一定の株主等が支払を受けるものについては、総合課税により課税することとなったところ、本件同族会社は、税制

改正前に、従前から請求人らが保有していた本件社債を、その償還期限前に買入消却により償還し、請求人らは、これによって生じた償還金等を原資として、同社との間で本件消費貸借契約を締結している。このような事情等を考慮すると、本件消費貸借は、税制改正によって請求人らに新たに生ずることが予定されていた所得税の負担を回避することを主たる目的として行われたものであると推認される。

- 5 以上によると、本件消費貸借は経済的合理性を欠くものというべきであり、本件消費貸借に係る本件各契約は、これを容認した場合に、請求人らの所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるから、これに対して所得税法第157条第1項の規定を適用することができる。
- 6 事業者が金員を借り入れる場合においては、取引のある銀行から借り入れるのが一般的と考えられることからすれば、独立当事者間で行われる標準的な金銭消費貸借において付されるべき利率については、事業者が銀行から金員を借り入れる際の利率を採用するのが合理的かつ相当である。そうすると、所得税法第157条第1項の規定を適用するに当たって、本件消費貸借について適用されるべき年利率についても、国内銀行における貸出約定平均金利を採用すべきことになる。
- 7 本件貸付金は、同族会社においては、短期借入金として計上されているが、ほとんど弁済をしていないことに加えて、本件貸付利率が毎年8月に見直されることが予定されていることも踏まえれば、本件消費貸借は、実質的には貸出期間が1年以上の長期間にわたる貸付けであったとみるのが相当である。そうすると、本件消費貸借を標準的な金銭消費貸借に引き直した場合に適用すべき貸付利率は、平成28年から令和2年までの各年の8月における国内銀行の新規貸出しかつ長期貸出しに係る貸出約定平均金利とするのが相当である。

裁決年月日 R06-05-15

コード番号 F0-1-1688

## 本文

## TAINSキーワード

別紙リンク [▼ 別表1～別表4、別紙](#)  
[▼ 別紙1 不開示とした部分とその理由](#)

原本URL 原本なし

関連判決等 裁決 F0-1-1688 (閲覧中)











料に基づき算出した貸出約定平均金利（年利）を、単に「貸出約定平均金利」という。】。

この貸出約定平均金利について、貸出条件を、当月末貸出残高のうち当該月中に実行した貸出し（以下「新規貸出し」という。）、かつ、約定時の貸出期間が1年以上の貸出し（以下「長期貸出し」という。）に係るものとした場合における平成28年から令和2年までの各年8月の当該金利は、平成28年が0.813パーセント、平成29年が0.823パーセント、平成30年が0.885パーセント、令和元年が0.791パーセント、令和2年が0.818パーセントであった。

#### ヘ 社債から生じる利子に係る課税に関する税制改正について

同族会社が発行する社債から生じる利子については、平成25年法律第5号による税制改正（以下「税制改正」という。）により、以下のとおり課税に係る取扱いが変更された。

##### （イ） 税制改正前の取扱い

税制改正前の租税特別措置法第3条《利子所得の分離課税等》第1項によれば、居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者が昭和63年4月1日以後に国内において支払を受けるべき利子等については、その支払を受けるべき金額に対し15パーセントの税率による源泉徴収のみで課税関係が完結する分離課税（源泉分離課税）により課税することとされていた。

##### （ロ） 税制改正後の取扱い

税制改正後の租税特別措置法第3条第1項柱書及び同項第4号並びに租税特別措置法施行令第1条の4《利子所得の分離課税等》第3項（以下、これらの規定を併せて「改正後措置法等」という。）によって、法人税法第2条第10号に規定する同族会社が発行した社債に係る利子で、当該同族会社の一定の株主及びその親族等が平成28年1月1日以後に支払を受けるものについては、総合課税により課税することとされた。

#### （4） 審査請求に至る経緯について

##### イ 確定申告等

承継前請求人らは、別表1から別表4までの各「確定申告」欄のとおり、本件各年分に係る所得税等の各確定申告書をそれぞれ原処分庁へ提出した。

なお、上記（3）のハの（ハ）のCのとおり、本件各契約においては、毎年8月31日に、その日までの前1年分の利払いを行う旨定められていたところ、承継前請求人らは、この定めに基づき、本件消費貸借から生じる利息について、支払を受けた年分の雑所得として申告した。

また、請求人■■■は、別表1の平成29年分の「更正の請求」欄のとおり、令和3年3月15日に更正の請求書を原処分庁へ提出し、これに基づく更正処分を同年5月14日付で受け、請求人■■■は、別表2の令和2年分の「修正申告」欄のとおり、令和3年12月24日に修正申告書を原処分庁へ自主的に提出した。

##### ロ 原処分

原処分庁は、令和5年2月28日付で、原処分に係る調査の結果に基づき、承継前請求人らの雑所得について、本件規定を適用し、日本銀行が公表する平成28年から令和2年までの各年の8月における国内銀行の新規貸出しかつ長期貸出しの貸出約定平均金利〔上記（3）のホ〕に基づいて、本件消費貸借に係る利息の金額を計算して、別表1から別表4までの各「更正処分等」欄のとおり、本件各年分の所得税等の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）をした。

##### ハ 審査請求

承継前請求人らは、令和5年5月22日、原処分に不服があるとして、その全部の取消しを求めて審査請求をし、同年6月7日、請求人■■■を総代として選任した。

##### ニ 審査請求人の地位の承継

亡■■■の相続人である請求人らは、令和5年11月28日、上記ハに係る亡■■■の地位を承継し、かつ、請求人■■■を総代として選任した。

## 2 争点

本件消費貸借を容認した場合に、承継前請求人らの所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるか否か。

## 3 争点についての主張

原処分庁	請求人ら
以下のとおり、本件消費貸借は、承継前請求人らの所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる。	以下のとおり、本件消費貸借は、承継前請求人らの所得税の負担を不当に減少させる結果となとは認められない。
<p>(1) 本件消費貸借の経済的合理性について</p> <p>本件規定の趣旨に鑑みれば、同族会社とその株主等との金銭消費貸借について、たとえ有利息貸付けであったとしても、それが通常の経済活動として不合理、不自然であり、独立かつ対等で相互に特殊な関係にない当事者間（以下「独立当事者間」という。）で通常行われるであろう取引（以下「独立当事者間の通常の取引」という。）と乖離した同族会社の行為又は計算により、株主等の所得税が減少するときは、不当と評価され、本件規定の適用対象となると解すべきである。すなわち、同族会社が株主等から低利率で借入れを行うことは、通常支払うべき利息と実際に付された利息との差額を支払わないという利益を借主である同族会社に与えるものであるといえるので、当該差額に等しい反対給付が同族会社から株主等へ供与されない場合には、通常の経済活動として不合理、不自然であり、独立当事者間の通常の取引と異なる取引であるといえる。</p> <p>本件消費貸借については、次のとおり、貸付けの目的、貸付金額、弁済期限や貸付利率等の貸付条件、反対給付の有無、低利率とする事情の有無等を検討した結果、本件貸付利率は著しく低利率であり、低利率に見合う反対給付が供与されたと認められる状況もなく、低利率での貸付けを行うべき特段の事情も認められないから、通常の経済活動として不合理、不自然であると認められる。</p>	<p>(1) 本件消費貸借の経済的合理性について</p> <p>同族会社とその株主等との金銭消費貸借において、有利息貸付けを経済的合理性のない取引であると評価するためには、有利息貸付けにおける標準的な利率よりも当該金銭消費貸借における貸付利率が低利率であると相対的に評価する必要がある、そのような標準的な利率は、個別、具体的な事案に即して検討すべきである。そして、標準的な利率に比して著しく低い貸付利率で金銭消費貸借が行われていると認められる場合に、当該金銭消費貸借には経済的合理性がないと判断されるべきである。</p> <p>本件消費貸借は、承継前請求人らの自己資金の安全な保管と求めに応じた速やかな弁済のための流動性の確保を目的に、承継前請求人らの申入れにより本件同族会社との間で行われたものであり、承継前請求人らは、同社に対して本件貸付金の使途を指示していない一方、同社は、本件消費貸借の実行以前から事業資金を有利息で調達して投資事業を営んでおり、借り入れた事業資金を弁済する資力も十分に有していたことから、本件消費貸借は当事者双方にとって通常の経済活動であるといえる。そして、そもそも本件消費貸借は無利息貸付けではなく、標準的な利率である預金金利相当の利率を付した有利息貸付けであるから、直ちに通常の経済活動と乖離した不合理、不自然な取引であると評価されるべきではない。</p> <p>なお、本件消費貸借に係る原処分庁の主張に対しては、次のとおり主張する。</p>
<p>イ 本件消費貸借の目的</p> <p>本件消費貸借は、税制改正により本件社債に係る利息が源泉分離課税から総合課税の対象となったことに伴って、承継前請求人らの所得税負担の増加が想定されたため、本件社債を本件貸付金に転換することで、承継前請求人らの所得税負担の増加を回避することを目的としたものであると推認される。そして、本件消費貸借が実行された平成28年8</p>	<p>イ 本件消費貸借の目的</p> <p>本件消費貸借は、承継前請求人らが、自己資金の安全な保管と求めに応じた速やかな弁済のための流動性の確保を目的に、本件同族会社に対して申し入れた結果として、本件各契約が締結され、実行されたものである。上記目的からすれば、本件消費貸借は、実態としては、有償による金銭消費寄託取引である。</p>

月期の前後において、本件同族会社の資産の構成に大きな変動がないことからすると、独自の資金需要や事業内容の変更が予定されているといった事情もなかったと推認され、このことは、本件消費貸借が、実質的に本件社債を転換したものにすぎないことを示している。

また、本件貸付金は、本件社債を期限前に償還し、その償還金を原資に貸し付けたものである。これは、税制改正による改正後措置法等の施行をきっかけとして、本件同族会社が自社の資産状況を確認した上で本件社債の全額償還を検討したものであるものの、本件社債を保有する承継前請求人らの要望を踏まえ、いわば長期貸付金（本件社債）をいつでも引き出せる短期貸付金（本件貸付金）に変更したものであり、**租税回避の意図をもって行ったことではないし、税制改正をきっかけに取引の見直しをすることは租税回避行為には当たらない。**

#### ロ 本件消費貸借の金額

本件貸付金は、公表されている地方銀行の借入限度額や中小企業向け融資を行う日本政策金融公庫の平均融資残高をはるかに超える金額であり、また、借入金月商倍率（借入金を1か月当たりの売上高で除して算出した割合）による借入限度の目安とされる6倍をはるかに超える金額である。そうすると、本件貸付金は、少なくとも金額そのものの観点からも、また、本件同族会社の売上規模からみた借入限度額という観点からも、多額であるといえる。

#### ロ 本件消費貸借の金額

本件消費貸借は、承継前請求人らの自己資金を貸し付けたものであり、本件同族会社の事業規模からみて過大な金員を貸し付けたとはいえない。

#### ハ 本件消費貸借の融資条件

##### (イ) 弁済期限

本件消費貸借においては、具体的な弁済期限は定められていないところ、事業者が金融機関等から借入れを行う際は、弁済期限が定められていることが一般的であり、このことによって、貸主である金融機関等は債権回収のリスクに合わせた対応が可能となり、他方、借主である事業者は弁済期限を見据えた事業計画や資金繰りの計画を立てることができる。

そのように考えると、事業者が借入れを行う際、あえて弁済期限の定めのない金銭消費貸借契約を締結することは、通常取引行為としておよそ考え難く、本件消費貸借は、独立当事者間ではなされないような契約といえる。

また、本件同族会社の資産の大部分は関係会社株式であり、仮に承継前請求人らが弁済を求めた場合、同社は保有する関係会社株式を現金化して弁済する必要があるが、同社の事業及び資産の状況を熟知する承継前請求人らが同社に本件貸付金の弁済を求めることで関係会社株式の保有を失わせることは想定し難く、そのような弁済の求めは想定されていないといえる。

#### ハ 本件消費貸借の融資条件

##### (イ) 弁済期限

本件消費貸借では、本件各契約において何年何月何日という具体的な弁済期限が定められていないが、これは、民法第412条《履行期と履行遅滞》第3項を根拠とするものである。そして、本件各契約において、承継前請求人らが本件同族会社に対しいつでも元金の全部又は一部の弁済を申し出ることができる旨、同社は弁済の申出のあった日から1か月以内に、申出のあった元金及びその弁済額に対する支払日までの利息を支払う旨定められていることから、承継前請求人らは金員を無期限で貸し付けているわけではない。現に、本件同族会社は、請求人■■の申出に基づき、令和3年8月2日に1,000万円、同年9月28日に6億3,000万円を弁済している。

以上から、本件消費貸借は、本件同族会社において資金需要がある限り、承継前請求人らが弁済を求める可能性が極めて低い、実質的に無期限の貸付けといえるものである。

(ロ) 担保の設定

金銭消費貸借において、貸主が担保を求めるのは、貸付金が回収不能となるリスクを回避するためであり、通常、貸付額が多額であるほど、貸主はそれに見合う担保を要求すると考えられるのであって、本件同族会社が■■■■■■■■■■から受けている融資についても、不動産が担保となっている。

しかしながら、本件消費貸借は、上記ロのとおり、貸付金額が多額であるにもかかわらず、担保が設定されていない。

加えて、独立当事者間で行われる金銭消費貸借では、貸主が、常に借主の財務状況を把握しておくことは困難であることから、回収不能となるリスクに備えて担保の提供を求めているところ、承継前請求人らが、本件同族会社の財務状況を常に把握でき、同社の経営方針も決定することができる立場であることを理由に担保の設定を行わないという判断をしたことは、承継前請求人らと会社との特殊な関係を前提として初めて説明できるものであり、経済的に合理的な行動であるとはいえない。

(ハ) 貸付利率

一般に、金銭消費貸借においては、担保の有無や貸付期間の長短に応じて回収不能となるリスクが異なるため、これらに応じた貸付利率が付されるのが通常であると考えられ、無担保貸付けの場合は回収不能となるリスクが相対的に高くなるため貸付利率が高くなる傾向にあり、このことは、例えば、日本政策金融公庫が公表する国民生活事業に係る融資利率からもうかがえる。

また、金銭消費貸借において、貸主と借主が通常の経済活動を行うとすると、貸主は貸付利率を高くすることを検討し、借主は貸付利率を低くすることを検討すると考えられる。この場合、借主は、貸付利率を低くするために、取引関係にある銀行からの融資を検討すると考えられるが、これは、当該銀行以外の金融機関等から融資を受ける場合には、当該銀行の設定する貸付利率よりも高い貸付利率となるのが一般的と考えられるためである。そうすると、通常の経済人が特殊な関係にない相手方に金員を貸し付ける場合、銀行の設定する貸付利率よりも低い利率で貸付け

(ロ) 担保の設定

上記イのとおり、本件消費貸借は、承継前請求人らが自己資金の安全な保管と求めに応じた速やかな弁済のための流動性の確保を目的に実行したものであり、実態としては、有償による金銭消費寄託取引である。また、承継前請求人らは、本件同族会社が承継前請求人らの自己資金の安全な保管と求めに応じた速やかな弁済のための流動性の確保という要望に基づいて上場有価証券等に投資することで弁済する手段を確保していること、同社が本件貸付金以外に弁済順位が競合する負債を有していないこと、同社の代表取締役である請求人■■■■が本件貸付金以外の債務を負担するという経営判断をしないであろうこと等を承知している。そうすると、承継前請求人らは、本件同族会社における弁済手段や他の負債を完全に把握しており、担保の設定をした場合と同等にリスクに備えているといえる。更にいえば、独立当事者間における金銭消費貸借である銀行融資においても、担保の設定を行わないという判断は行われている。

以上から、承継前請求人らは、事実上、本件同族会社の全ての資産から確実に弁済を受けることが可能と考えられるため、担保の設定を行う必要はなかった。

(ハ) 貸付利率

個人は、あらゆる場面において経済人としての行動を求められているわけではないが、このことを金銭消費貸借に当てはめた場合、金融機関を含む法人間の取引には商法の規定が適用され、有利息貸付けが基本となるが、事業を行っていない個人が法人に金員を貸し付ける場合には民法の規定が適用され、無利息貸付けが基本となる。このことを本件消費貸借に当てはめると、承継前請求人らは事業を行っていない個人であるため民法で律せられるが、この場合の独立当事者間における金利の幅は、商法で律せられる独立当事者間における金利の幅よりも広くなると考えられる。加えて、個人が法人に金員を貸し付ける場合の中には、個人が銀行に金員を預ける（貸し付ける）場合も含まれるため、当該金利の幅には預金金利も含まれる。

本件貸付利率について、平成28年から令和2年までの各年の8月における■■■■■■■■の大口定期預金の金利と同じ利率としているが、これは、本件消費貸借を本件同族会社が受け入れなかった場合には、承継前請求人

を行うことは通常考え難く、少なくとも国内銀行の貸出約定平均金利以上の利率を設定するのが一般的であると認められる。

本件各年分の本件貸付利率は年利率■■■■■■■■■■又は■■■■■■■■■■であるところ、本件各年分における日本銀行が公表する優良企業向け長期貸出し（1年以上の期間の貸出し）に適用する最優遇金利である長期プライムレートの本件各年分における最低利率は年利率0.90パーセントであり、仮に金融機関が無担保で貸し付ける場合には長期プライムレートよりも高くなると考えられること、また、同様に国内銀行の貸出約定平均金利の本件各年分における新規貸出しかつ短期貸出しに係る最低利率が年利率0.301パーセントであること等を考慮すると、本件貸付利率は、独立当事者間で行われる無担保貸付けで設定される貸付利率としては著しく低い異常な利率であるといわざるを得ない。

（2） 本件消費貸借による所得税負担の減少の有無について

本件消費貸借は、上記（1）のとおり、経済活動として不合理、不自然な、独立当事者間では通常行われない取引であり、また、低利率とすることに合理性があると解すべき特段の事情の存在も認められない。そして、上記（1）のハの（ハ）のとおり、本件貸付利率は著しく低利率であることから、承継前請求人らの利息収入は、独立当事者間において通常設定されるべき貸付利率、換言すると、ある法人が金融機関から金員を借り入れる際に必要な利率を適用すれば収受できたであろう利息相当額から減少しており、利息収入の減少に伴って所得税も減少していることは明らかである。

なお、本件消費貸借に本件規定を適用した場合において、承継前請求人らに対し認定した利息収入と同額の支払利息を本件同族会社に対して認定し、法人税の減額更正がされるべきかどうかは、承継前請求人らの所得税の負担の減少の評価に影響を与えるものではない。

よって、承継前請求人らの所得税の負担は不当に減少していると認められる。

（3） 合理的な貸付利率について

本件規定を適用するに当たっては、本件消費貸借を独立当事者間で通常行われるべき金銭消費貸借、すなわち、相互に特殊な関係がない独立当事者間で行われる長期間の金銭の貸付けである標準的な金銭消費貸借に引き直すこととなる。この場合における貸付利率は、通常の経済人が特殊な関係がない相手方

らは、自己資金の安全な保管と求めに応じた速やかな弁済のための流動性の確保という目的から、銀行に定期預金として金員を預けることも選択肢として考えていたためである。さらにいえば、本件貸付利率を大口定期預金の金利と同じ利率にしたことで、承継前請求人らは、貸し付けなければ自己資金の運用によって得られたであろう利益も得ている。

また、事業を行っていない個人による金銭消費貸借は社会で広く行われており、その貸付条件も個別事情により様々であることから、承継前請求人らの自己資金の安全な保管と求めに応じた速やかな弁済のための流動性の確保という目的に鑑みれば、ある個人と独立かつ対等で相互に特殊な関係にない法人との間で行われる金銭消費貸借において、貸付利率を定期預金の金利と同じ利率であればよいと考えることは、不合理なことではなく、本件貸付利率には合理性がある。

（2） 本件消費貸借による所得税負担の減少の有無について

本件消費貸借は、上記（1）のとおり、承継前請求人ら及び本件同族会社の双方にとって通常の経済活動として行われたものであり、通常の経済活動と乖離した不合理、不自然なものではないため、本件消費貸借により承継前請求人らの利息収入及び所得税の負担は減少していない。仮に、承継前請求人らの利息収入及び所得税の負担の減少があったと認定されたとしても、本件消費貸借は有利息貸付けであるから、当該減少は不当と評価されるものではない。

また、本件消費貸借に本件規定を適用し、承継前請求人らに利息収入が認定された場合においては、法人税法第132条第3項の規定により、当該利息収入と同額の支払利息を本件同族会社に対して認定し、法人税の減額更正をすべきであるが、仮にそのような減額更正をしないならば、承継前請求人らの所得税の負担の減少に係る不当性の判断に当たって、同社における法人税の負担も考慮すべきであるから、承継前請求人らに対し、所得税の負担の減少があったと認定されたとしても、その減少は不当と評価されるべきではない。

（3） 合理的な貸付利率について

本件規定を適用するに当たり、本件消費貸借を独立当事者間の通常の取引に引き直す場合に、事業を行っていない個人による金銭消費貸借が広く行われていることを考慮すると、通常行われるべき金銭消費貸借を、法人が金融機関と行う金銭消費貸借に引き直して計算を行うことは適当ではない。なぜなら、

に金員を貸し付ける際に通常必要とする標準的な利率となり、当該利率は、具体的な事案ごとに想定される借主の支払能力等の個別的差異を捨象した数値として求められるべきであるから、事業を行っていない個人であるという個別的事情は、当該利率の認定に何ら影響を与えない。

本件消費貸借における合理的な貸付利率については、貸主と借主がともに通常の経済活動を選択することを前提とした上で、双方の意向が合致する貸付利率を考えるべきであるところ、上記（１）のハの（ハ）のとおり、銀行の設定する貸付利率よりも低い利率で貸付けを行うことは通常考え難いのであるから、少なくとも国内銀行の貸出約定平均金利以上の利率を設定すると考えられる。

したがって、標準的な金銭消費貸借における貸付利率として国内銀行の貸出約定平均金利を採用するのが合理的であると認められる。

これは、事業を行っていない個人を金融機関と同等の立場とするものであり、そのような個人が国内銀行の貸出約定平均金利で金員を貸し付けると考えるのは合理的ではないからである。

本件消費貸借においては、承継前請求人らが、自己資金の安全な保管と求めに応じた速やかな弁済のための流動性の確保という目的や、本件消費貸借を実行しなかった場合に金員を定期預金に供したと推測できること等を理由に、適正な貸付利率として定期預金の金利を採用したことには合理性があり、上記（１）のハの（ハ）のとおり、当該金利は、民法で律せられる独立当事者間における金利の幅に含まれるから、本件貸付利率は合理的な貸付利率である。

#### 4 当審判所の判断

##### （１） 法令解釈

本件規定は、法人税法第２条第１０号に規定する同族会社において、これを支配する株主又は社員の所得税の負担を不当に減少させるような行為又は計算が行われやすいことに鑑み、税負担の公平を維持するため、当該株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、これを正常な行為又は計算に引き直して当該株主等に係る所得税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものである（最高裁平成１６年７月２０日第三小法廷判決・集民２１４号１０７１頁参照）。

以上の趣旨を踏まえれば、本件規定の「これを容認した場合にはその株主等である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある居住者の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、同族会社の行為又は計算のうち、経済的かつ実質的な見地において不自然、不合理なもの、すなわち、経済的合理性を欠くものであって、当該株主等の所得税の負担を減少させる結果となるものをいうと解するのが相当である。そして、当該行為又は計算が、独立当事者間の通常取引との比較において異常又は変則的であり、かつ、当該行為又は計算を行ったことにつき租税回避以外に正当で合理的な理由や目的があったとは認められない場合には、当該行為又は計算が経済的合理性を欠くと評価されるというべきである。

##### （２） 認定事実

請求人ら提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

##### イ 本件同族会社の財務状態について

（イ） 本件同族会社の平成２７年８月期から令和３年８月期までの各事業年度の損益計算書には、本件消費貸借又は本件社債に係る利息を営業外費用として計上した後の経常損益として、令和元年８月期には約４００万円の損失が計上されていたものの、本件消費貸借の実行前の平成２７年８月期は約３億９，８００万円の利益が、本件消費貸借の実行後の事業年度のうち令和元年８月期を除く各事業年度においては約７，４００万円から約１億４，９００万円の利益が計上されていた。

（ロ） 本件同族会社の平成２７年８月期の貸借対照表の純資産の部には約８，６００万円のマイナスが生じていたものの、本件消費貸借の実行後の平成２８年８月期から令和３年８月期までの各事業年度の貸借対照表の純資産の部には約６，２００万円から約３億１，３００万円が計上されていた。

(ハ) 本件同族会社の平成27年8月期の貸借対照表の資産の部には、現金及び預金として約4億8,200万円が計上されており、平成28年8月期から令和3年8月期までの各事業年度の貸借対照表の資産の部には、現金及び預金として約5,400万円から約2億7,900万円が計上されていた。

ロ 本件同族会社の事業の状況について

(イ) 本件消費貸借の**実行前**

本件同族会社は、本件消費貸借の実行前の平成27年8月期において、本件社債の発行により調達した資金によって、事業として投資等を行っており、投資等の内容は、関係会社株式及び投資有価証券の保有が大部分を占めていた。

本件同族会社の平成27年8月期の貸借対照表においては、資産の部には合計額として約110億9,600万円が計上されているところ、その中には関係会社株式として約80億7,800万円、投資有価証券として約14億5,500万円が含まれていた。また、負債の部には合計額として約111億8,300万円が計上されており、その中には社債として106億円〔上記1の(3)のハの(イ)の承継前請求人らによる引受額78億円を含む。〕が含まれていた。

(ロ) 本件消費貸借の**実行後**

本件同族会社は、本件消費貸借の実行直後の平成28年8月期から令和3年8月期までにおいても、引き続き、本件消費貸借により調達した資金によって、事業として投資等を行っており、投資等の内容も、関係会社株式及び投資有価証券の保有が大部分を占めていた。

本件同族会社の平成28年8月期から令和3年8月期までの各貸借対照表において、資産の部には合計額として約111億8,300万円から約114億9,000万円が計上されており、その中には関係会社株式として約85億2,500万円から約86億9,000万円、投資有価証券として約11億7,100万円から約16億6,600万円が含まれていた。また、負債の部には合計額として約111億2,000万円から約112億600万円が計上されており、その中には短期借入金として111億1,000万円から111億2,000万円〔上記1の(3)のロの(二)及びハの承継前請求人らからの本件消費貸借による借入金を含む。〕が含まれていた。

ハ 本件同族会社による社債の発行状況について

本件同族会社は、社債を全11回発行しており、そのうち本件社債は、発行日を平成23年5月31日とする第9回発行分から第11回発行分までの社債で、それぞれ償還期限を平成28年5月31日、同年6月30日又は同年7月31日とするものであり、いずれも年利率は■■■■■■■■■■、発行日から償還期限までの期間が5年超であった。本件社債に係る利子は、税制改正前は、源泉分離課税により課税されていたところ、税制改正後は、改正後措置法等により、平成28年1月1日以後に支払を受けるものについては、総合課税により課税されることとなる予定であった。

(3) 検討

イ 本件消費貸借に対して本件規定を適用することの可否について

本件消費貸借が同族会社とその株主等との間で行われる取引であることについては、請求人らと原処分庁との間で争いがなかったことから、以下では、本件消費貸借に対して、これを容認した場合に承継前請求人らの所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められ、経済的合理性を欠く取引として、本件規定を適用することができるかについて検討する。

(イ) 経済的合理性を欠くものといえるか否かについて

A 独立当事者間の通常取引との比較において異常又は変則的であるといえるか否かについて

(A) 上記1の(3)のハ及びニ並びに上記(2)のハのとおり、本件消費貸借は、承継前請求人らが、本件同族会社が発行した本件社債

を保有し、同社から年利率■■■■■■■■の社債利息を得ていたところ、同社において本件社債の償還期限前にこれを買入消却した際の償還金並びに承継前請求人らのうち亡■■■及び請求人■■■に対する同社の未払金の合計額に相当する額である81億6,000万円（本件貸付金）を、本件各契約によって、物的担保及び人的担保を付さず、また、弁済期限も定めずに、■■■■■■■■又は■■■■■■■■の年利率（本件貸付利率）で貸し付けたものである。

このような多額の金員を、弁済期限を定めず、無担保で貸し付けること自体、独立当事者間の通常の取引においては極めて異常又は変則的であるというべきである。

- (B) また、事業者が金員を借り入れる場合においては、取引のある銀行から借り入れるのが一般的であるところ、金銭消費貸借において、貸主である銀行は、貸付金額の規模、担保の有無及び弁済期限等の諸事情を考慮して貸付利率を決定すると考えられる。そして、上記1の(3)のホのとおり、日本銀行が公表している国内銀行における貸出約定平均金利のうち、貸出条件を、新規貸出しかつ長期貸出しとした場合の平成28年から令和2年までの各年8月の貸出約定平均金利は、0.791パーセントから0.885パーセントまでの間である。

これに対して、上記1の(3)のハの(ハ)のC及びニのとおり、平成28年9月1日以降の本件貸付利率は、■■■■■■■■の大口定期預金の金利と同じ■■■■■■■■又は■■■■■■■■の年利率（本件貸付利率）で行われており（なお、本件各契約の日である平成27年12月30日から平成28年8月31日までの利息は同大口定期預金の金利と同じ年利率■■■■■■■■である。）、平成28年9月1日以降の利率は、上記平成28年から令和2年までの貸出約定平均金利の約100分の1又は約500分の1にすぎず、著しく低い利率となっている。そして、このような著しく低い利率による貸付けもまた、独立当事者間の通常の取引においては極めて異常又は変則的なものである。

- (C) これらの事情に加えて、上記1の(3)のハの(イ)及び(ロ)のとおり、本件消費貸借の原資の大部分（本件消費貸借における当初の貸付額である合計81億6,000万円のうちの78億円）は、本件同族会社が事業資金の調達のために発行した本件社債の償還によって生じた償還金であり、かつ、本件社債の償還の際も、本件消費貸借の貸付けの際も、承継前請求人と同社との間において、現実の金員の移動がされておらず、帳簿上、本件社債の償還金に係る未払金を借入金に振り替える会計処理がされたにすぎない。そして、上記(2)のロのとおり、本件同族会社は、本件消費貸借によって調達したことになった資金を、引き続き事業としての投資等の資金として使用していることからすると、本件消費貸借による資金の調達は、従前、本件社債の発行によって調達された資金に替わるものとして、同社の事業資金に充てるために行われたものといえることができる。

しかしながら、上記(2)のハのとおり、本件社債の年利率は■■■■■■■■であったのに対し、その償還金を原資とし、かつ、本件同族会社の事業資金の調達という、本件社債の発行と同一の目的の下に行われた本件消費貸借における本件貸付利率は■■■■■■■■■■又は■■■■■■■■■■とされており（ただし、当初の本件貸付利率は■■■■■■■■■■）、本件社債の年利率と比較して、著しく低くなっており、そのこと自体も極めて異常又は変則的であるといえ、独立当事者間の通常の取引においては、およそ考え難い事態であるといわざるを得ない。

- (D) 以上からすれば、貸付利率を本件貸付利率とする本件消費貸借は、独立当事者間の通常の取引との比較において、明らかに異常又は変則的であるといわざるを得ない。
- B 本件同族会社の行為又は計算につき租税回避以外に正当で合理的な理由又は目的があったとは認められないといえるか否かについて

- (A) 上記1の(3)のへ及び上記(2)のハのとおり、同族会社が発行する社債から生じる利子については、従前は源泉分離課税により課税することとされていたものが、税制改正により、当該同族会社の一定の株主及びその親族等が平成28年1月1日以後に支払を受けるものについては、総合課税により課税することとなったところ、上記1の(3)のハのとおり、本件同族会社は、平成27年12月30日、従前から承継前請求人らが保有していた本件社債を、その償還期限前に買入消却により償還し、承継前請求人らは、これによって生じた償還金並びに亡■■■及び請求人■■■が本件社債の償還時に同社に対して別途有していた未払金を原資として、同社との間で本件消費貸借に係る本件各契約を締結している（なお、本件消費貸借は、帳簿上、未払金を借入金に振り替える会計処理によって実行されており、現実の金員の移動はなかった。）。

このような事情と、本件社債の年利率が■■■■■■■■■■であったのに対し〔上記1の(3)のハの(イ)〕、本件消費貸借における当初の本件貸付利率が■■■■■■■■■■であり〔上記1の(3)のハの(ハ)のC〕、本件各年分における本件貸付利率が■■■■■■■■■■■■■■■■（平成29年分から令和2年分まで）又は■■■■■■■■■■■■■■■■（令和3年分）であったこと〔上記1の(3)のニ〕を併せ考慮すると、本件消費貸借は、税制改正によって承継前請求人らに新たに生ずることが予定されていた所得税の負担を回避することを主たる目的として行われたものであると推認される。

- (B) なお、本件同族会社は、上記(2)のイの(イ)のとおり、本件消費貸借の実行前の平成27年8月期には、約3億9,800万円の経常利益を、本件消費貸借の実行後の各事業年度においては、令和元年8月期を除いて、約7,400万円から約1億4,900万円の経常利益を計上している上、上記(2)のイの(ロ)のとおり、平成27年8月期の貸借対照表の純資産の部には約8,600万円のマイナスが生じてはいたものの、平成28年8月期から令和3年8月期までの間は、純資産の部には約6,200万円から約3億1,300万円が計上されており、債務超過とはなっていなかったことからすると、本件消費貸借の実行前後を通じて、資金繰りに窮するような状態であったということとはできない。

また、上記(2)のイの(ハ)のとおり、本件消費貸借の実行前の平成27年8月期の貸借対照表には、現金及び預金として約4億8,200万円が計上されており、本件消費貸借の実行後の各事業年度の貸借対照表にも、約5,400万円から約2億7,900万円の現金及び預金が計上されていることからすれば、本件同族会社は、本件消費貸借の実行前には、本件社債の利息を支障なく支払うことができたと認められる上、仮に本件貸付利率が本件社債の利率と同じ利率であったとしても、本件消費貸借の実行後、本件消費貸借に係る利息を、特段の支障なく支払うことが可能であったと推認することができる。

これらの諸事情に加えて、請求人らにおいても、本件消費貸借の貸付利率を著しく低い利率とする必要性が本件同族会社にあったとの主張をしているわけではないことも併せ考慮すると、同社において、本件社債を本件消費貸借に切り替えた上で、本件消費貸借の貸付利率を従前よりも著しく低い利率とし、しかも弁済期を定めず、

無担保で同社に貸し付ける合理的な理由や必要性があったとは考え難い。

- (C) そうすると、貸付利率を著しく低い利率とした上で、弁済期限の定めなく、無担保で行われた本件消費貸借については、将来の承継前請求人らの所得税の負担の増加を回避すること以外に、正当で合理的な理由や目的があったと認めることはできない。

#### C 小括

以上によると、本件消費貸借は、独立当事者間の通常取引との比較において異常又は変則的であり（上記A）、かつ、本件消費貸借を行ったことにつき租税回避以外に正当で合理的な理由や目的があったとは認められないから（上記B）、経済的合理性を欠くものというべきである。

- (ロ) 承継前請求人らの所得税の負担を減少させる結果となるといえるか否かについて

上記（イ）のAの（B）及び（C）で説示したとおり、本件消費貸借における本件貸付利率は、貸出約定平均金利（新規貸出しかつ長期貸出しに係るもの）との比較においても、本件社債の年利率との比較においても、著しく低いものとなっている。

そして、後記ロにおいて説示するとおり、本件規定を適用するに当たって、本件消費貸借を、独立当事者間で行われる標準的な金銭消費貸借に引き直す場合に使用されるべき合理的な貸付利率としては、貸出約定平均金利のうち、貸出条件を新規貸出しかつ長期貸出しに係るものとするのが合理的であると解される所、当該貸出約定平均金利を前提として計算した、承継前請求人らに係る別表1から別表4までの本件各年分における各「更正処分等」欄と、それ以外の欄（「確定申告」、「更正の請求」、「更正処分」及び「修正申告」の各欄）における「雑所得の金額」及び「所得税等の納付すべき税額」の各欄の金額との比較からみても、本件消費貸借に係る本件各契約は、承継前請求人らが本件同族会社から收受する利息の額を、同社から收受できたであろう利息相当額よりも減少させ、その結果、所得税の負担も減少させる結果となっていることは明らかである。

- (ハ) 小括

以上からすれば、本件消費貸借に係る本件各契約は、これを容認した場合に、承継前請求人らの所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるから、これに対して本件規定を適用することができる。

#### ロ 合理的な貸付利率について

本件規定を適用するに当たっては、同族会社の行為又は計算について、独立当事者間の通常取引に引き直し、その所得金額及び所得税額を計算することとなる。そうすると、本件消費貸借については、独立当事者間で行われる標準的な金銭消費貸借に引き直すこととなり、その場合に使用される標準的かつ合理的な貸付利率により承継前請求人らが收受すべき利息相当額を計算することとなる。

そこで検討するに、上記イの（イ）のAの（B）のとおり、事業者が金員を借り入れる場合においては、取引のある銀行から借り入れるのが一般的と考えられることからすれば、独立当事者間で行われる標準的な金銭消費貸借において付されるべき利率については、事業者が銀行から金員を借り入れる際の利率を採用するのが合理的かつ相当である。そうすると、本件規定を適用するに当たって、本件消費貸借について適用されるべき年利率についても、上記1の（3）のホの国内銀行における貸出約定平均金利を採用すべきことになる。

なお、上記1の（3）のハの（ハ）のBのとおり、本件消費貸借に係る本件各契約においては、弁済期限が定められていないところ、同ロの（二）のとおり、本件同族会社の平成28年8月期から令和3年8月期までの各法人税確定申告書に添付されていた「借入金及び支払利子の内訳書」には、本件消費貸借に係る借入金が、短期借入金として計上されている。

しかしながら、上記1の（3）のハの（ホ）のとおり、本件同族会社においては、承継前請求人らのうち請求人■■■に対してのみ、令和3年8月及び同年9月

に本件消費貸借に係る弁済をしているものの、他の承継前請求人らに対しては弁済をしていないことに加えて、上記1の(3)のハの(ハ)のCのとおり、本件各契約においては、本件貸付利率が毎年8月に見直されることが予定されていることも踏まえれば、本件消費貸借は、実質的には貸出期間が1年以上の長期間にわたる貸付けであったとみるのが相当である。そうすると、本件消費貸借を標準的な金銭消費貸借に引き直した場合に適用すべき貸付利率は、上記1の(3)のホで示した平成28年から令和2年までの各年の8月における国内銀行の新規貸出しかつ長期貸出しに係る貸出約定平均金利とするのが相当である。

#### ハ 請求人らの主張について

##### (イ) 本件消費貸借の融資条件（弁済期限及び担保の設定）について

請求人らは、上記3の「請求人ら」欄の(1)のハの(イ)及び(ロ)のとおり、本件消費貸借について、承継前請求人らが、本件同族会社における弁済手段や他の負債を完全に把握し、担保の設定と同等にリスクに備えていること、同社の行う投資等は承継前請求人らの要望に基づくものであり、すぐに現金化できるため弁済に十分に備えられていること、同社に対しいつでも弁済を求めることができること等を理由に、不合理、不自然な取引ではない旨主張する。

しかしながら、請求人らによるこれらの主張は、本件消費貸借における金員の貸付け及び本件同族会社における借入金の運用のいずれについても、請求人■■■を中心とする承継前請求人らの管理下に行われていることを示すものにほかならず、そのこと自体、承継前請求人らと同社との間に特殊な関係があることを前提とするものということができる。そして、上記イの

(イ)のAで説示したとおり、本件消費貸借のように、多額の金員を、弁済期限を定めず、無担保で貸し付けることは、独立当事者間の通常の取引においては極めて異常又は変則的であり、このような異常又は変則的な取引が行われたのは、まさに承継前請求人らと本件同族会社との間に特殊な関係があることに由来するものであるといわざるを得ない。

したがって、請求人らが主張する事実は、本件消費貸借が異常又は変則的なものであるとの判断を左右するものではないから、請求人らの主張は採用することができない。

##### (ロ) 本件消費貸借の目的及び貸付利率について

請求人らは、上記3の「請求人ら」欄の(1)のイのとおり、本件消費貸借は、承継前請求人らが、自己資金の安全な保管と求めに応じた速やかな弁済のための流動性の確保を目的に、本件同族会社に対して申し入れて実行されたものであり、その実態は、有償による金銭消費寄託取引である旨主張し、この主張を前提として、同欄の(1)のハの(ハ)のとおり、本件消費貸借を同社が受け入れなかった場合には、承継前請求人らは、自己資金を銀行に定期預金として預けることも選択肢として考えていたなどとして、事業を行っていない個人が、本件貸付利率を大口定期預金の金利と同じ利率にしたことには合理性がある旨主張する。

しかしながら、本件消費貸借に係る本件各契約は、金融機関との間の預金契約（その性質は、通常は消費寄託契約であるとされている。）ではなく、しかも、上記イの(イ)のAの(A)のとおり、多額かつ無担保で、弁済期限の定めのない貸付けであって、客観的にみて回収不能となるリスクが存在するのであるから、預金保険制度（万が一金融機関が破綻した場合に、預金が保護される制度）の対象となる預金契約と同等に扱うことはできない。

また、本件消費貸借は、上記1の(3)のハの(イ)及び(ロ)のとおり、本件社債に係る償還金並びに亡■■■及び請求人■■■に対する未払金を短期借入金に振り替える会計処理を行うことによって実行されたものであり、上記イの(イ)のAの(C)のとおり、本件同族会社は、本件消費貸借によって調達したことになった資金を、本件社債の償還前と変わらず、引き続き事業としての投資等の資金として使用していることからすると、承継前

請求人らが、当該資金を定期預金に供したであろうと推認することはできない。

そして、上記イの（イ）のAの（B）及び（C）のとおり、本件消費貸借における本件貸付利率は、本件社債の年利率と比較しても著しく低い利率となっているのみならず、対応する時期の国内銀行における貸出約定平均金利（新規貸出しかつ長期貸出し）と比較しても、やはり著しく低い利率となっていることに鑑みても、本件貸付利率を大口定期預金の金利と同じ利率にすることに合理性があるとはいえない。

なお、請求人らは、承継前請求人らは事業を行っていない個人であるから、民法の規定が適用されるべきであり、無利息貸付けが基本となるなどとも主張するが〔上記3の「請求人ら」欄の（1）のハの（ハ）〕、経験則に照らしても、事業を行っていない個人が80億円を超える多額の金員の貸付けを行う場合に、無利息で貸し付けることが一般的であるということとはできない。

したがって、請求人らの主張は採用することができない。

（ハ） 税制改正を契機とする取引の見直しについて

請求人らは、上記3の「請求人ら」欄の（1）のイのとおり、税制改正による改正後措置法等の施行をきっかけに、本件社債を保有する承継前請求人らの要望を踏まえて本件同族会社との取引を変更したのであって、租税回避の意図はなく、本件消費貸借のように税制改正をきっかけに取引の見直しを行うことは租税回避行為には当たらない旨主張する。

しかしながら、本件消費貸借は、上記イの（イ）のBの（A）のとおり、承継前請求人らの所得税の負担の増加を回避することを主たる目的として行われたものであると推認することができ、本件において、この推認を覆すに足りるような事情は見当たらない。

したがって、請求人らの主張は採用することができない。

（二） 所得税負担の減少の不当性について

請求人らは、上記3の「請求人ら」欄の（2）のとおり、仮に、法人税法第132条第3項の規定に基づいて承継前請求人らに対し認定した利息収入と同額の支払利息を本件同族会社に対して認定し、減額更正をしないのであれば、承継前請求人らの所得税の負担の減少に係る不当性の判断に当たり、同社における法人税の負担も考慮するべきである旨主張する。

しかしながら、承継前請求人らの所得税の負担の減少に係る不当性の判断については、その減少の起因となった本件消費貸借が、経済的合理性を欠くか否か、及び承継前請求人らの所得税の負担を減少させる結果となるか否かによって判断されるべきであって、本件同族会社の課税処理の状況を考慮して判断されるべきではない。

したがって、請求人らの主張は採用することができない。

（4） 原処分 of 適法性について

イ 本件各更正処分

上記（3）のとおり、原処分庁が本件規定を適用したことは適法であり、上記（3）のロに基づき、当審判所において、承継前請求人らの本件各年分の総所得金額及び所得税等の納付すべき税額を計算すると、本件各更正処分の額は、別表1から別表4までの本件各年分における各「更正処分等」欄の額と同額となる。

また、本件各更正処分のその他の部分については、請求人らは争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件各更正処分はいずれも適法である。

ロ 本件各賦課決定処分

（イ） 上記イのとおり、本件各更正処分は適法であり、本件各更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち本件各更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法第65条（令和4年法律第4号及び令和5年法律第3号による改正前のもの。以下

- 同じ。)《過少申告加算税》第4項第1号に規定する正当な理由があるとは認められない。
- (ロ) また、請求人■■■及び請求人■■■は、本件各年分において、内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律第6条の2(本件各年分のうち、令和2年分以前の各年分については令和3年法律第11号による改正前のもの。)《財産債務調書の提出》第1項に規定する財産債務調書を提出していない。そのため、請求人■■■及び請求人■■■の過少申告加算税については、同法第6条の3(本件各年分のうち、令和元年分以前の各年分については令和2年法律第8号による改正前のものをいい、令和2年分以後の各年分については令和4年法律第4号による改正前のものをいう。)《財産債務に係る過少申告加算税又は無申告加算税の特例》第2項の規定により計算した額が、国税通則法第65条第1項及び第2項に基づき計算した過少申告加算税の額に加算されることとなる。
- (ハ) 以上に基づき、当審判所において、承継前請求人らの本件各年分の過少申告加算税の額を計算すると、別表1から別表4までの本件各年分における各「更正処分等」欄の過少申告加算税の額と同額となる。
- したがって、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

(5) 結論

よって、審査請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

<別紙リンクに収録>

- 別表1 審査請求に至る経緯(請求人■■■)
- 別表2 審査請求に至る経緯(請求人■■■)
- 別表3 審査請求に至る経緯(亡■■■)
- 別表4 審査請求に至る経緯(請求人■■■)
- 別紙 共同審査請求人明細

行政文書の名称	裁決書：大裁(所)令5第47号
不開示とした部分とその理由	別紙1のとおり

<別紙リンクに収録>

- 別紙1 不開示とした部分とその理由

**TAINSキーワード**

別紙リンク [▼ 別表1～別表4、別紙](#)  
[▼ 別紙1 不開示とした部分とその理由](#)

原本URL 原本なし

関連判決等 裁決 F0-1-1688(閲覧中)

相続税

最高裁

Z261-11619

最高裁判所（第二小法廷）平成20年（行ヒ）第139号贈与税決定処分取消等請求上告受理事件（破棄自判）（確定）（納税者勝訴）

国側当事者・国（杉並税務署長）

平成23年2月18日原判決【税務訴訟資料 第261号-29（順号11619）】

【裁判所ホームページ最高裁判所判例集】

【判例タイムズ1345号115頁】

【判例時報2111号3頁】

【武富士事件／海外財産の贈与と住所の認定】

【税務大学ホームページ】

## 要点

投稿日：2019年04月15日

納税者（上告人）が両親から外国法人に係る出資持分の贈与を受けたことについて、納税者が贈与日において日本国内に住所を有していなかったことから、贈与税は課されないとされた事例（いわゆる武富士事件）

住所とは、各人の生活の本拠を指すものであり、生活の本拠に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実態を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当であると判示しました。

納税者は、贈与日を含む約3年半の間香港に滞在し、その期間中の全日数のうち、約65%に相当する日数を香港で過ごしており、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではなく、香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできないと判断しました。

最高裁では高裁判決を取消し、納税者の主張を認めました（確定）。

## 概要

### 判 示 事 項

- 1 本件は、上告人が、その両親から外国法人に係る出資持分の贈与を受けたことにつき、所轄税務署長から相続税法1条の2第1号及び2条の2第1項に基づき贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分を受けたため、上告人は上記贈与を受けた時において国内に住所を有しておらず上記贈与に係る贈与税の納税義務を負わない旨主張して、その取消しを求めている事案である。
- 2 原審は、上告人が贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し、国内滞在日数を調整していたことをもって、住所の判断に当たって香港と国内における各滞在日数の多寡を主要な要素として考慮することを否定する理由として説示するが、一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、滞在日数を調整してい

たことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約3分の2に及んでいる上告人について、本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。

- 3 このことは、法が民法上の概念である「住所」を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が上記「住所」概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざるを得ず、他方、贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである。
- 4 本件期間中、国内では家族の居住する杉並居宅で起居していたことは、帰国時の滞在先として自然な選択であるし、上告人の会社内における地位ないし立場の重要性は、約2.5倍存する香港と国内との滞在日数の格差を覆して生活の本拠たる実体が国内にあることを認めるに足る根拠となすとはいえず、香港に家財等を移動していない点は、費用や手続の煩雑さに照らせば別段不合理なことではなく、香港では部屋の清掃やシーツの交換などのサービスが受けられるアパートメントに滞在していた点も、昨今の単身で海外赴任する際の通例や上告人の地位、報酬、財産等に照らせば当然の自然な選択であって、およそ長期の滞在を予定していなかったなどとはいえないものである。
- 5 以上によれば、上告人は、本件贈与を受けた時において、法1条の2第1号所定の贈与税の課税要件である国内における住所を有していたということはできないというべきである。
- 6 以上と異なる原審の前記判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は理由があり、原判決は破棄を免れない。そして、以上説示したところによれば、上告人の請求は理由があり、これを認容した第1審判決は正当であるから、被上告人の控訴を棄却すべきである。

なお、裁判官須藤正彦の補足意見がある。

判決年月日 H23-02-18 (H19-05-23) (H20-01-23)  
国税庁訴資 Z261-11619 (Z257-10717) (Z258-10868)  
第一審 全部取消し 控訴審 原判決取消し

判決年月日 (H22-11-12) (H22-11-12)  
国税庁訴資 (Z260-11552) (Z260-11553)  
上告棄却 上告受理

## 本文

### 判 決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の東京高等裁判所平成19年(行コ)第215号贈与税決定処分取消等請求事件について、同裁判所が平成20年1月23日に言い渡した判決に対し、上告人から上告があった。よって、**当裁判所は、次のとおり判決する。**

### 主 文

**原判決を破棄する。**

**被上告人の控訴を棄却する。**

控訴費用及び上告費用は被上告人の負担とする。

### 理 由

上告代理人藤田耕三ほかの上告受理申立て理由(ただし、排除されたものを除く。)について

- 1 本件は、上告人が、その両親から外国法人に係る出資持分の贈与を受けたことにつき、所轄税務署長から相続税法（平成15年法律第8号による改正前のもの。以下「法」という。）1条の2第1号及び2条の2第1項に基づき贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分（以下、これらを併せて「本件各処分」という。）を受けたため、上告人は上記贈与を受けた時において国内に住所を有しておらず上記贈与に係る贈与税の納税義務を負わない旨主張して、本件各処分の取消しを求めている事案である。
- 2 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。
  - (1) 上告人は、上記贈与の贈与者である乙及び丙の長男であるところ、乙が代表取締役を務めていた消費者金融業を営む会社である株式会社B（以下「本件会社」という。）に平成7年1月に入社し、同8年6月に取締役営業統轄本部長に就任した。乙は上告人を本件会社における自己の後継者として認め、上告人もこれを了解し、社内でもいずれば上告人が乙の後継者になるものと目されていた。
  - (2) 平成12年法律第13号により租税特別措置法（平成15年法律第8号による改正前のもの）69条2項の規定が設けられる前においては、贈与税の課税は贈与時に受贈者の住所又は受贈財産の所在のいずれかが国内にあることが要件とされていたため（法1条の2、2条の2）、贈与者が所有する財産を国外へ移転し、更に受贈者の住所を国外に移転させた後に贈与を実行することによって、我が国の贈与税の負担を回避するという方法が、平成9年当時において既に一般に紹介されており、乙は、同年2月ころ、このような贈与税回避の方法について、弁護士から概括的な説明を受けた。
  - (3) 本件会社の取締役会は、平成9年5月、乙の提案に基づき、海外での事業展開を図るため香港に子会社を設立することを決議した。上告人は、同年6月29日に香港に出国していたところ、上記取締役会は、同年7月、乙の提案に基づき、情報収集、調査等のための香港駐在役員として上告人を選任した。また、本件会社は、同年9月及び平成10年12月、子会社の設立に代えて、それぞれ香港の現地法人（以下「本件各現地法人」という。）を買収し、その都度、上告人が本件各現地法人の取締役に就任した。
  - (4) 上告人は、平成9年6月29日に香港に出国してから同12年12月17日に業務を放棄して失踪するまでの期間（以下「本件期間」という。）中、合計168日、香港において、本件会社又は本件各現地法人の業務として、香港又はその周辺地域に在住する関係者との面談等の業務に従事した。他方で、上告人は、本件期間中、月に一度は帰国しており、国内において、月1回の割合で開催される本件会社の取締役会の多くに出席したほか、少なくとも19回の営業幹部会及び3回の全国支店長会議にも出席し、さらに、新入社員研修会、格付会社との面談、アナリストやファンドマネージャー向けの説明会等にも出席した。また、上告人は、本件期間中の平成10年6月に本件会社の常務取締役に、同12年6月に専務取締役にそれぞれ昇進した。

本件期間中に占める上告人の香港滞在日数の割合は約65.8%、国内滞在日数の割合は約26.2%である。
  - (5) 上告人は独身であり、本件期間中、香港においては、家財が備え付けられ、部屋の清掃やシーツの交換などのサービスが受けられるアパートメント（以下「本件香港居宅」という。）に単身で滞在した。そのため、上告人が出国の際に香港へ携行したのは衣類程度であった。本件香港居宅の賃貸借契約は、当初が平成9年7月1日から期間2年間であり、同11年7月、期間2年間の約定で更改された。他方で、上告人は、帰国時には、香港への出国前と同様、乙が賃借していた東京都杉並区所在の居宅（以下「本件杉並居宅」という。）で両親及び弟とともに起居していた。
  - (6) 上告人の香港における資産としては、本件期間中に受け取った報酬等を貯蓄した5000万円程度の預金があった。他方で、上告人は、国内において、平成10年12月末日の時点で、評価額にして1000億円を超える本件会社の株式、23億円を超える預金、182億円を超える借入金等を有していた。
  - (7) 上告人は、香港に出国するに当たり、住民登録につき香港への転出の届出をした上、香港において、在香港日本総領事あて在留証明願、香港移民局あて申請書

類一式、納税申告書等を提出し、これらの書類に本件香港居宅の所在地を上告人の住所地として記載するなどした。他方で、**上告人は、香港への出国の時点で借入れのあった複数の銀行及びノンバンクのうち、銀行3行については住所が香港に異動した旨の届出をしたが、銀行7行及びノンバンク1社についてはその旨の届出をしなかった。**なお、本件会社の関係では、本件期間中、常務取締役就任承諾書及び役員宣誓書には、上告人は自己の住所として本件杉並居宅の所在地を記載し、**有価証券報告書の大株主欄には、本件香港居宅の所在地が上告人の住所として記載された。**

(8) **乙及び丙は、オランダ王国における非公開有限責任会社であるA社（総出資口数800口）の出資をそれぞれ560口及び240口所有していたところ、平成10年3月23日付けで、同社に対し本件会社の株式合計1569万8800株を譲渡した上、同11年12月27日付けで、上告人に対し、乙の上記出資560口及び丙の上記出資のうち160口の合計720口の贈与（以下「本件贈与」という。）をした。**

(9) **乙及び上告人は、本件贈与に先立つ平成11年10月ころ、公認会計士から本件贈与の実行に関する具体的な提案を受けていた。また、上告人は、本件贈与後、3か月に1回程度、国別滞在日数を集計した一覧表を本件会社の従業員に作成してもらったり、平成12年11月ころ国内に長く滞在していたところ、上記公認会計士から早く香港に戻るよう指導されたりしていた。**

(10) **本件杉並居宅の所在地を所轄する杉並税務署長は、本件贈与について、平成17年3月2日付けで、上告人に対し、贈与税の課税価格を1653億0603万1200円、納付すべき贈与税額を1157億0290万1700円とする平成11年分贈与税の決定処分及び納付すべき加算税の額を173億5543万5000円とする無申告加算税の賦課決定処分（本件各処分）をした。**

3 **原審は、上記事実関係等の下において、次のとおり判断して、上告人の請求を棄却すべきものとした。**

**上告人は、贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し、本件期間を通じて国内での滞在日数が多くなりすぎないように滞在日数を調整していたと認められるから、上告人の香港での滞在日数を重視し、これを国内での滞在日数と形式的に比較してその多寡を主要な考慮要素として本件香港居宅と本件杉並居宅のいずれが住所であるかを判断するのは相当ではない。**上告人は、本件期間を通じて**4日に1日以上**の割合で国内に滞在し、国内滞在中は香港への出国前と変わらず本件杉並居宅で起居していたこと、**香港への出国前から、本件会社の役員という重要な地位にあり、本件期間中もその役員としての業務に従事して昇進もしていたこと、乙の跡を継いで本件会社の経営者になることが予定されていた重要人物であり、本件会社の所在する我が国が職業活動上最も重要な拠点であったこと、香港に家財等を移動したことはなく、香港に携行したのは衣類程度にすぎず、本件香港居宅は、ホテルと同様のサービスが受けられるアパートメントであって、長期の滞在を前提とする施設であるとはいえないものであったこと、香港において有していた資産は総資産評価額の0.1%にも満たないものであったこと、香港への出国時に借入れのあった銀行やノンバンクの多くに住所が香港に異動した旨の届出をしていないなど香港を生活の本拠としようとする意思は強いものであったとはいえないことなどからすれば、上告人が本件期間の約3分の2の日数、香港に滞在し、現地において関係者との面談等の業務に従事していたことを考慮しても、本件贈与を受けた時において上告人の生活の本拠である住所は国内にあったものと認めるのが相当であり、上告人は法1条の2第1号及び2条の2第1項に基づく贈与税の納税義務を負うものである。**

4 **しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。**その理由は、次のとおりである。

(1) **法1条の2によれば、贈与により取得した財産が国外にあるものである場合には、受贈者が当該贈与を受けた時において国内に住所を有することが、当該贈与についての贈与税の課税要件とされている（同条1号）ところ、ここにいる住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の**

場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である〔最高裁昭和29年(才)第412号同年10月20日大法廷判決・民集8巻10号1907頁、最高裁昭和32年(才)第552号同年9月13日第二小法廷判決・裁判集民事27号801頁、最高裁昭和35年(才)第84号同年3月22日第三小法廷判決・民集14巻4号551頁参照〕。

- (2) これを本件についてみるに、前記事実関係等によれば、上告人は、本件贈与を受けた当時、本件会社の香港駐在役員及び本件各現地法人の役員として香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していたところ、本件贈与を受けたのは上記赴任の開始から約2年半後のことであり、香港に出国するに当たり住民登録につき香港への転出の届出をするなどした上、通算約3年半にわたる赴任期間である本件期間中、その約3分の2の日数を2年単位(合計4年)で賃借した本件香港居宅に滞在して過ごし、その間に現地において本件会社又は本件各現地法人の業務として関係者との面談等の業務に従事しており、これが贈与税回避の目的で仮装された実体のないものとはうかがわれないのに対して、国内においては、本件期間中の約4分の1の日数を本件杉並居宅に滞在して過ごし、その間に本件会社の業務に従事していたにとどまるというのであるから、本件贈与を受けた時において、本件香港居宅は生活の本拠たる実体を有していたものというべきであり、本件杉並居宅が生活の本拠たる実体を有していたということはできない。

原審は、上告人が贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し、本件期間を通じて国内での滞在日数が多くなりすぎないよう滞在日数を調整していたことをもって、住所の判断に当たって香港と国内における各滞在日数の多寡を主要な要素として考慮することを否定する理由として説示するが、前記のとおり、一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、上記の目的の下に各滞在日数を調整していたことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約3分の2(国内での滞在日数の約2.5倍)に及んでいる上告人について前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。このことは、法が民法上の概念である「住所」を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が上記「住所」概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざるを得ず、他方、贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである。そして、この点については、現に平成12年法律第13号によって所要の立法的措置が講じられているところである。

原審が指摘するその余の事情に関しても、本件期間中、国内では家族の居住する本件杉並居宅で起居していたことは、帰国時の滞在先として自然な選択であるし、上告人の本件会社内における地位ないし立場の重要性は、約2.5倍存する香港と国内との滞在日数の格差を覆して生活の本拠たる実体が国内にあることを認めるに足りる根拠となるとはいえず、香港に家財等を移動していない点は、費用や手続の煩雑さに照らせば別段不合理なことではなく、香港では部屋の清掃やシーツの交換などのサービスが受けられるアパートメントに滞在していた点も、昨今の単身で海外赴任する際の通例や上告人の地位、報酬、財産等に照らせば当然の自然な選択であって、およそ長期の滞在を予定していなかったなどとはいえないものである。また、香港に銀行預金等の資産を移動していないとしても、そのことは、海外赴任者に通常みられる行動と何らそごするものではなく、各種の届出等からうかがわれる上告人の居留意思についても、上記のとおり上告人は赴任時の出国の際に住民登録につき香港への転出の届出をするなどしており、一部の手続について住所変更の届出等が必須ではないとの認識の下に手間を惜しんでその届出等をしていないとしても別段不自然ではない。そうすると、これらの事

情は、本件において上告人について前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する要素とはならないというべきである。

以上によれば、上告人は、本件贈与を受けた時において、法1条の2第1号所定の贈与税の課税要件である国内（同法の施行地）における住所を有していたという**ことはできないというべきである。**

**したがって、上告人は、本件贈与につき、法1条の2第1号及び2条の2第1項に基づく贈与税の納税義務を負うものではなく、本件各処分は違法である。**

- 5 以上と異なる原審の前記判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は理由があり、原判決は破棄を免れない。そして、以上説示したところによれば、**上告人の請求は理由があり、これを認容した第1審判決は正当であるから、被上告人の控訴を棄却すべきである。**

よって、**裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。**なお、裁判官須藤正彦の補足意見がある。

**裁判官須藤正彦の補足意見は、次のとおりである。**

私は法廷意見に賛成するものであるが、原審が指摘している贈与税回避の観点を踏まえつつ、上告人の住所の所在について、以下のとおり補足しておきたい。

- 1 (1) 原審の確定した事実によれば、乙は、大手の消費者金融業を営む会社で内国法人たる本件会社の創業者で、かつ代表取締役であった。オランダ王国における非公開有限責任会社であるA社（以下「オランダ法人」という。）の総出資口数は800口であり、それは相続税法の施行地外にある財産（以下「国外財産」という。）であるところ（相続税法10条1項8号参照）、乙及びその妻丙（以下、乙と丙とを併せて「乙ら」という。）は、そのすべてを所有していた。乙らは、相続税法の施行地にある財産（以下「国内財産」という。）たる本件会社発行の株式（以下「本件会社株式」という。）を所有していたが、その1569万8800株をオランダ法人に譲渡し、同譲渡に係る株式はその総資産中約84.2%を占めていた。本件贈与は、法形式上は、乙らが、外国法人たるオランダ法人の総出資口数中その9割に当たる720口を上告人に無償で譲渡する贈与契約であるが、以上の事実からすれば、その実質は、要するに、オランダ法人を介させて、国内財産たる本件会社株式の支配を、乙らが、その子である上告人に無償で移転したという至って単純な図式のものである。
- (2) 一般に、親が子に財産の支配を無償で移転するための方法として世で行われている法形式としては、親が生前に行うものであれば、贈与契約であり、親の死亡によるのであれば相続である。その場合、贈与税又は相続税が課され得る。本件は、乙らの生前における本件会社株式の支配の移転であるところ、**もともと日本国籍を有する乙らと上告人は、国内に長らく居住し、かつ、支配の移転の対象たる本件会社株式も純然たる内国法人の株式であるから、その支配の移転も、人為的な方策を講じないままでの本件会社株式自体の贈与契約の締結によって行われる（そして贈与税が課される）ことが直截的で自然の成り行きであるといえよう。**
- (3) しかるところ、贈与契約については、本件贈与時の法（平成15年法律第8号による改正前の相続税法）によれば、財産取得時に受贈者の住所が国内にあるときは無制限納税義務者として、また、住所が国内にないときは取得財産が国内財産である場合に制限納税義務者として、贈与税の納税義務を負うとされていた（法1条の2第1号、2号）。そうすると、財産の贈与において、法では、受贈者の住所と贈与の対象たる財産がともに国外にあるときは、無制限納税義務者、制限納税義務者のいずれにも該当せず、贈与税が課税されないということになる。したがって、本件においても、**対象たる本件会社株式を国外財産に転化することと受贈者たる上告人の住所を国外とさせることとの組合せを経た上で贈与契約がなされれば、贈与税の課税要件は満たされず、自然の成り行きでの贈与契約であれば課されるはずの贈与税の負担が回避され、ひいては、相続税の負担も回避され、結局、親子間の無償かつ無税での財産の支配の移転が実現することになるわけである。**
- (4) そして、現に、本件では、上告人が香港に出国し、その香港での滞在期間中

に、本件会社株式を乙らが支配するオランダ法人へ移転するという方法によって、これを国外財産に転化させたといえるものであるから、これは贈与税（ひいては相続税）の負担を回避するためになされたことが認められるのである。原判決は、上告人は、「贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し」と認定するが、それは以上の趣旨において理解されるのである（ここで、オランダ法人は、本件会社株式の保有以外に事業活動を行うことが全くわれないという意味でいわば「器」として用いられていると認められるのであるが、このように、オランダ法人を「器」として介在させる法形式と上告人の国外住所とを組み合わせることは、通常、相続税法や課税実務が想定しているものとはいい難い組合せであったといえるところ、それは、贈与税の負担を回避するための密接で不可欠な関係にある要素の組合せであるので、以下では、便宜上、この本件での組合せの仕組みを「本件贈与税回避スキーム」という。））。本件では、この本件贈与税回避スキームの下での上告人の住所の所在が問題となっているわけであるが、この点については次のように考えられる。

- 2（1） 上告人は、出国時から平成11年12月27日付けの本件贈与時までの約2年半及びそれに引き続き業務を放棄するまでの約1年間を香港に滞在して過ごした。本件会社では、香港を拠点とする海外事業が目指されたところ、もともとの本業である消費者金融業の方は早々に断念され、いわゆるベンチャーキャピタル業務を中心とする投資業務の展開が企図され、上告人は、それに関する情報収集、調査などのため面談業務等に従事したとされている。だが、このベンチャーキャピタル業務等の投資業務そのものは、現地の投資関係業者との間での投資事業組合を組成してのものであったにしても、投資者側には、経済、金融、会計、法律等の分野での高度の知識、技術や経験を有する相当数の専門家が必要とされるといわれているのであって、国外での案件であるからにはなおさらそのようにいえると思われる。ところが、上告人には、香港への出国前に本業の消費者金融業務とは別にこの方面で実務経験を重ねていた形跡もないし、この方面に精通する専門家が香港への出国に際して随行し、あるいは、その後に参加したような事実はおよそわれない。雇った者も初めはなく、その後も1名前後を採用したにすぎず、その状態は終始変わらないままであったから、そのことからすると、結局、本件会社にとって香港でのベンチャーキャピタル業務などの投資業務は必ずしも重点を置かれていなかったとみられ、しかも、20件ほどの投資検討案件中投資の実行がされた6件ほどの案件は全て乙の個別的承の下に行われたものであることからすると、上告人が取締役として就任した本件各現地法人も、その執務場所とされた簡素ともいえる事務所も、単なる連絡事務所以上の機能を果たすものではなかったとさえみられる。その一方において、上告人は、約3年半の香港滞在期間中、国内でも、毎月1回の取締役会の多くに加え、少なくとも合計19回の営業幹部会、3回の全国支店長会議のほか、新入社員研修会、その他格付会社との面談、アナリストやファンドマネージャー向け説明会に、それぞれ出席した。上告人は、香港へ出国するより1年前には本件会社の取締役営業統轄本部長に就任し、香港滞在期間中に、「常務取締役」、「専務取締役」と昇進した。元来、株式会社の取締役という地位は、その任務の遂行に当たって、会社に対し、善管注意義務、忠実義務を負うなど重大な職責であるが、本件会社は、東京証券取引所の第1部に上場する公開会社でもあるから、取締役の地位の実質的重みは、多くの利害関係者（ステークホルダー）と関わるなど小規模閉鎖会社のそれとは比較にならぬほどの大きなものである。特に、上告人は、乙らの子として、内外ともに本件会社の後継経営者に擬せられていたから、その取締役として取締役会に出席し、重要な意思決定に参画するなどのことは、とりわけ重大な意味があったといえる。したがって、上告人の意識や責任感の中で国内での滞在の占める比重は極めて大きく、少なくとも仕事の面からすれば、いわば軸足のうちの相当部分はなお国内にあったことがうかがわれるのである。確かに、上告人の香港滞在につき、期間2年のサービスアパートメント（本件香港居宅）の賃貸借契

約が締結され、それが更改されているが、そのような長い期間の居室賃貸借契約も、例えば、国外の長期プロジェクト業務のため、海外事業担当取締役の1回当たりのやや長期にわたる多数回反覆の出張時の確かな寝泊まりの場所の確保のために、ホテル代わりにそれがなされるようなこともあり得、上告人も、本件会社の国外業務プロジェクトのため頻りに日本に帰国しつつ長期出張をしたという構図のようにも見られ得ないわけではない。実際、上告人は帰国の際は、東京都杉並区所在の本件杉並居宅に起居し、特別な用事がない限り朝夕の食事は同所でとっていた。そして本件杉並居宅中約42平方メートルが、上告人専用の居室となっていたのである。そうすると、**上告人の香港滞在期間中、その生活の本拠は、客観的にみて、香港にあったということ自体はそのとおりであるが、ただ、上記の点に着目してみると、香港のみがそうであったのか、東京にもなお生活の本拠があったのではないかとの疑問も生じてくるのである。**

- (2) ところで、**相続税法において、自然人の「住所」については、その概念について一般的な定義付けがなされているわけでもないし、所得税法3条、所得税法施行令14条、15条などのような何らかの特則も置かれていない。国税通則法にも規定がない。そうすると、相続税法上の「住所」は、同法固有の「住所」概念として構成されるべきではなく、民法の借用概念としての意味とならざるを得ない。結局、民法（平成16年法律第147号による改正前のもの）21条（現行22条）によるべきことになり、したがって、住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由がない以上、客観的に生活の本拠たる実体を具備している一定の場所ということになる。租税回避の目的があるからといって、客観的な生活の実体は消滅するものではないから、それによって住所が別異に決定付けられるものではない。本件では、住所を客観的な生活の本拠とは別異に解釈すべき特段の事由は認められないところ、本件贈与当時、上告人の生活の本拠が香港にあったことは否定し得ないから、当然、上告人の住所が香港であったということも正しいわけである。**

もっとも、更にいえば、民法上の住所概念を前提にしても、疑問が残らないわけではない。通信手段、交通手段が著しく発達した今日においては、国内と国外とのそれぞれに客観的な生活の本拠が認められる場合もあり得るとと思われる。本件の場合も、上告人の上記に述べた国内での生活ぶりからすれば、上告人の**客観的な生活の本拠は、香港のほか、いまだ国内にもあったように見えなくもないからである。とはいっても、これまでの判例上、民法上の住所は単一であるとされている。しかも、住所が複数あり得るとの考え方は一般的に熟しているとははいえないから、住所を東京と香港とに一つずつ有すとの解釈は採り得ない。結局、香港か東京かのいずれか一つに住所を決定せざるを得ないのである。そうすると、本件では、上記の生活ぶりであるとはいえ、香港での滞在日数が国内でのその約2.5倍に及んでいること、現地において本件会社又は本件各現地法人の業務として、香港又はその周辺地域の関係者と面談等の業務にそれなりに従事したことなど、法廷意見の挙示する諸要素が最重視されるべきであって、その点からすると、上告人の香港での生活は、本件贈与税回避スキームが成るまでの寓居であるといえるにしても、仮装のものとははいえないし、東京よりも香港の方が客観的な生活の本拠たる実体をより一層備えていたといわざるを得ないのである。してみると、上告人の住所は香港であった（つまり、国内にはなかった）とすることはやむを得ないというべきである。**

- 3 既に述べたように、本件贈与の実質は、日本国籍かつ国内住所を有する乙らが、内国法人たる本件会社の株式の支配を、日本国籍を有し、かつ国内に住所を有していたが暫定的に国外に滞在した上告人に、無償で移転したという図式のものである。**一般的な法形式で直截に本件会社株式を贈与すれば課税されるのに、本件贈与税回避スキームを用い、オランダ法人を器とし、同スキームが成るまでに暫定的に住所を香港に移しておくという人為的な組合せを実施すれば課税されないというのは、親子間での財産支配の無償の移転という意味において両者で経済的実質に有意な差異がないと思**

われることに照らすと、著しい不公平感を免れない。国外に暫定的に滞在しただけと  
 いうてよい日本国籍の上告人は、無償で1653億円もの莫大な経済的価値を親から  
 承継し、しかもその経済的価値は実質的に本件会社の国内での無数の消費者を相手方  
 とする金銭消費貸借契約上の利息収入によって稼得した巨額な富の化体したものと  
 いえるから、最適な担税力が備わっているということもでき、我が国における富の再  
 分配などの要請の観点からしても、なおさらその感を深くする。一般的な法感情の観  
 点から結論だけをみる限りでは、違和感も生じないではない。しかし、そうであるか  
 らといって、個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認する  
 ことには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。けだし、憲法30条は、国民は法  
 律の定めるところによってのみ納税の義務を負うと規定し、同法84条は、課税の要  
 件は法律に定められなければならないことを規定する。納税は国民に義務を課するも  
 のであるところからして、この租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければ  
 ならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認め  
 られないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈  
 や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないとい  
 うべきである。そして、厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限  
 界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を  
 図るのが筋であって（現に、その後、平成12年の租税特別措置法の改正によって立  
 法で決着が付けられた。）、裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはでき  
 ない。後年の新たな立法を遡及して適用して不利な義務を課すことも許されない。結  
 局、租税法律主義という憲法上の要請の下、法廷意見の結論は、一般的な法感情の観  
 点からは少なからざる違和感も生じないではないけれども、やむを得ないところであ  
 る。

（最高裁判所第二小法廷 裁判長裁判官 須藤正彦 裁判官 古田佑紀 裁判官 竹内行  
 夫裁判官 千葉勝美）

#### 当 事 者 目 録

上 告 人	甲
同訴訟代理人弁護士	藤 田 耕 三 石 川 達 紘 渡 邊 洋一郎 古 川 晴 雄 小 田 修 司 錦 戸 景 一 花 野 信 子 木 谷 太 郎 新 里 清 高 鈴 木 智 也
被 上 告 人	国
同代表者法務大臣 処分行放庁	江 田 五 月 杉並税務署長 渡 邊 定 義
同指定代理人	須 藤 典 明 中 山 孝 雄 新 田 智 昭 小 山 綾 子 中 嶋 明 伸 石 川 裕 一 西 川 英 之 土 田 昭 彦 市 原 久 幸 長 好 行 吉 田 俊 介

出 田 潤 二  
大 宮 由 紀 枝  
吉 本 本 覚  
信 本 本 努  
山 本 英 樹

## TAINSキーワード

### 別紙リンク

原本URL 原本なし

関連判決等	地裁	<a href="#">Z 2 5 7 - 1 0 7 1 7</a>
	高裁	<a href="#">Z 2 5 8 - 1 0 8 6 8</a>
	最高裁	<a href="#">Z 2 6 0 - 1 1 5 5 2</a>
	最高裁	<a href="#">Z 2 6 0 - 1 1 5 5 3</a>
	最高裁	Z 2 6 1 - 1 1 6 1 9 (閲覧中)



(参考) 事例7 武富士事件と平成12年度税制改正

(表) 納税義務の範囲 (平成12年度改正後)

相続人・受贈者		国内に住所あり	国内に住所なし		
			日本国籍あり		日本国籍なし
被相続人・贈与者		国内に住所あり	国外居住 5年以下	国外居住 5年超	
			国内に住所あり	国内・国外財産ともに課税 (改正前どおり)	特別措置により 国外財産にも課税
国内に住所なし	国外居住 5年以下	国内・国外財産ともに課税 (改正前どおり)	特別措置により 国外財産にも課税	国内に住所なし	国内財産のみに課税 (改正前どおり)
	国外居住 5年超				

(注) 住所・国籍の有無、居住期間の計算は財産取得の時を基準とする。

部分が変更点

上表出典: 中川吉之「武富士事件再考(住所の認定以外の否認方法の検討)」税大ジャーナル 36 2024.6 論説 105 頁。但し、黄緑色の囲みは、講師が追記した。

なお、同論説同頁では、平成12年度の税制改正に至る経緯として、以下のような記述があるので、引用する。但し、下線は、講師が追記した。

『当時の時代背景として、①相続発生直前に財産を国外に移転し、国外に住所を有する子供に相続させる、②子供が国外に住所を移した直後に国外に財産を移転し、その国外財産をその子供へ贈与する、ことによって、我が国の相続税や贈与税の負担を回避し、更には、いずれの国の負担も免れるという節税手法が一般に紹介され、(略)課税当局はこの風潮を問題視し、平成12年度税制改正により、相続税の納税義務者等の特例を創設した。そして贈与税に関しては、贈与により日本国外にある財産を取得した個人でその財産を取得した時において日本国内に住所を有しない者のうち日本国籍を有する者は、贈与税を納める義務がある(略)この規定は受贈者または当該贈与に係る贈与者が当該贈与前5年以内において日本国内に住所を有したことがある場合に限る(略)この特例は、平成12年4月1日以後に贈与により取得した財産に係る贈与税について適用されることとされた。』

地裁判決の別表

別表 3-1

1997年(平成9年)

	1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月
1日					取締役会(出席)	↓				シカゴ <sup>1</sup>		↓
2日						↓				↓		↓
3日						アメリカ				香港	帰国(成田)	↓
4日			出国(成田)アメリカ			↓		帰国(成田)			取締役会(出席)	↓
5日			↓			↓		取締役会(出席)				↓
6日			↓			取締役会(欠席)				帰国(成田)		↓
7日			↓			↓	帰国(成田)		帰国(成田)	取締役会(出席)		帰国(成田)
8日			↓	取締役会(出席)		↓	取締役会(出席)			出国(成田)香港	出国(成田)香港	
9日			↓			↓			取締役会(出席)			取締役会(出席)
10日			↓			↓		出国(成田)香港	出国(成田)香港			
11日			↓			↓						出国(成田)香港
12日			↓			帰国(成田)	出国(成田)香港					
13日	出国(成田)イギリス <sup>1,2</sup>		↓									
14日			イタリア <sup>注3</sup>								フィリピン	
15日			フランス								マカオ、香港	
16日			↓									
17日			↓									
18日	帰国(成田)		↓							帰国(成田)		
19日			帰国(成田)							出国(成田)アメリカ		
20日					取締役会(出席)					↓		
21日										↓	帰国(成田)	
22日						出国(成田)香港				↓		
23日						マカオ				↓		帰国(成田)
24日						帰国(成田)				取締役会(欠席)	出国(成田)フランス	出国(成田)香港
25日										↓	↓	
26日										香港	↓	
27日					出国(成田)フランス	取締役会(出席)					ドイツ	
28日					↓						↓	
29日					↓	出国(成田)香港					アメリカ	
30日					↓							
31日					↓							

注1 網掛け部分は香港の滞在期間を表している(以下同じ。)

注2 日本からの出国又は日本への帰国について、出国日は海外滞在期間に含め、帰国日は日本滞在期間に含めている。また、かっこ内は出入国地である(以下同じ。)

注3 表中の国名の記載については、当該記載国への入国日のみを記載した(以下同じ。)

別表 3-2

1998年(平成10年)

	1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月
1日						↓				帰国(成田)		帰国(成田)
2日						香港						
3日			帰国(成田)			取締役会(欠席)						
4日			取締役会(出席)			台湾						
5日						↓	帰国(成田)	帰国(成田)			帰国(成田)	
6日				帰国(成田)		香港		取締役会(出席)				
7日			出国(成田)アメリカ	取締役会(出席)			取締役会(出席)		出国(成田)フランス			
8日	帰国(成田)	帰国(成田)	↓						取締役会(欠席)			取締役会(出席)
9日			↓				出国(成田)香港		↓			出国(成田)香港
10日		取締役会(出席)	↓						↓		取締役会(出席)	
11日		出国(成田)香港	↓						↓			
12日			↓		帰国(成田)				↓	取締役会(出席)	出国(成田)香港	
13日	出国(成田)香港		↓		取締役会(出席)	香港			アメリカ			
14日			帰国(成田)		出国(成田)香港				↓			
15日				出国(成田)香港				出国(成田)香港	↓			
16日									↓			
17日									↓			
18日			出国(成田)香港				マカオ		↓			
19日							↓		帰国(成田)			
20日	取締役会(欠席)				帰国(成田)	香港					帰国(成田)	
21日						帰国(成田)						
22日												
23日												
24日					出国(成田)香港							
25日									出国(成田)フランス		出国(成田)香港	
26日			帰国(成田)			取締役会(出席)			↓			オーストラリア
27日						シカゴ <sup>1</sup>	出国(成田)香港		↓			↓
28日						香港			↓			↓
29日									↓	出国(成田)香港		↓
30日			出国(成田)香港	取締役会(欠席)	中国			帰国(成田)	↓	取締役会(欠席)		↓
31日					マカオ							↓

別表 3 - 3

1999年(平成11年)

	1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月
1日	↓		↓		↓							
2日	香港		↓		↓	帰国(成田)			帰国(成田)			
3日			↓		↓							
4日			↓		↓	取締役会(出席)	帰国(成田)					
5日			↓		↓	出国(成田)香港						帰国(成田)
6日			↓		香港		取締役会(出席) 出国(成田)香港					
7日		帰国(成田)	帰国(成田)	帰国(成田)					取締役会(出席)		帰国(成田)	取締役会(出席)
8日	帰国(成田)							帰国(成田)	出国(成田)香港			
9日		取締役会(出席)	取締役会(出席)		帰国(成田)							
10日		出国(成田)香港			取締役会(出席)	取締役会(欠席)		取締役会(出席)				出国(成田)香港
11日			出国(成田)香港							帰国(成田)	取締役会(欠席)	出国(成田)香港
12日	取締役会(出席)			取締役会(出席)								
13日										取締役会(出席)		
14日				出国(成田)香港				出国(成田)香港				
15日	出国(成田)香港											
16日												
17日										出国(成田)香港		
18日			取締役会(欠席)								帰国(成田)	
19日											取締役会(出席)	帰国(成田)
20日												
21日												
22日								帰国(成田)			出国(成田)香港	
23日					出国(成田)香港		中国 香港					
24日												
25日												
26日		帰国(成田)										出国(成田)ワシントン
27日				取締役会(欠席)		帰国(成田)				取締役会(欠席)		↓
28日		出国(成田)アムステルダム						出国(成田)香港				帰国(成田)
29日						取締役会(出席)						
30日				休		出国(成田)香港						
31日												

別表 3 - 4

2000年(平成12年)

	1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月
1日												
2日	出国(成田)香港	帰国(成田)										
3日												
4日						韓国						
5日			帰国(成田)			香港						
6日		出国(成田)アムステルダム		帰国(成田)								
7日		取締役会(欠席)	取締役会(出席)				台湾		帰国(成田)			
8日		カナダ	出国(成田)香港		帰国(成田)	取締役会(欠席) 台湾	香港	取締役会(出席)	取締役会(出席)			
9日		アムステルダム				香港		出国(成田)香港	出国(成田)香港		取締役会(欠席)	
10日	帰国(成田)	↓		取締役会(出席)			帰国(成田) 取締役会(出席)			帰国(成田) 取締役会(出席)		
11日	取締役会(出席)	↓		出国(成田)香港	取締役会(出席)							
12日		↓				帰国(成田)	出国(成田)香港			出国(成田)香港		取締役会(出席)
13日	出国(成田)香港	↓			出国(成田)香港						帰国(成田)	出国(成田)香港
14日		↓										
15日		↓										
16日		↓	帰国(成田)							帰国(成田)		
17日		帰国(成田)			帰国(成田)							
18日			出国(成田)香港			出国(成田)香港	オーストラリア			出国(成田)香港		
19日							↓					
20日							香港					
21日		出国(成田)香港			出国(成田)香港							
22日			オーストラリア					休				
23日			↓					↓				
24日			↓					↓				
25日			香港				帰国(成田)	香港				
26日						帰国(成田)						
27日												
28日				取締役会(欠席)								
29日					取締役会(欠席)	取締役会(出席)						
30日						出国(成田)香港						
31日												

別表 4

区分	平成9年		平成10年		平成11年		平成12年		合計	
	日数	割合								
香港における滞在日数	日 133	% 71.5	日 209	% 57.3	日 256	% 70.1	日 236	% 67.0	日 834	% 65.8
日本における滞在日数	30	16.1	116	31.8	92	25.2	94	26.7	332	26.2
1年の総日数	186	—	365	—	365	—	352	—	1268	—

注1) 1年の総日数のうち平成9年は6月29日以後の日数、平成12年は12月17日までの日数である。

注2) 香港以外の海外の滞在日数は含めていない。